



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch den Referenten R. über die Berufung der Bw., vertreten durch Leitner + Leitner GmbH & Co KG, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, 4040 Linz, Ottensheimer Straße 32, vom 3. August 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz, vertreten durch Mag. Sabine Pfeiffer, vom 6. Juli 2010 betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2008 entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

**Das Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 KStG 1988 im Jahr 2008 beträgt -
4.461.765,77 €.**

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-4.461.765,77 €
------------------------------	-----------------

Gesamtbetrag der Einkünfte	-4.461.765,77 €
-----------------------------------	------------------------

Einkommen des Gruppenträgers	-4.461.765,77 €
-------------------------------------	------------------------

**Anrechenbare/Einbehaltene
Steuern**

Einbehaltene Steuerbeträge	-2.417,14
----------------------------	-----------

Ausländische Einkünfte	43.677,46
------------------------	-----------

Entscheidungsgründe

1.1. Abgabenerklärung

In der Beilage I zur Körperschaftsteuererklärung 2008 wurde angeführt:

Die Geldbeschaffungskosten (Kz. 9304 Geldbeschaffungskosten Barclays) würden Bereitstellungsgebühren für Bankverbindlichkeiten betreffen, die in Zusammenhang mit der Finanzierung des Erwerbs von Beteiligungen gemäß § 10 Abs 2 KStG entstanden seien. Gemäß § 11 Abs 1 Z 4 KStG seien Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen iSd § 10 Betriebsausgaben. Entsprechend der in der Literatur vertretenen Rechtsansicht würden die in Zusammenhang mit der Zuzählung der Bankverbindlichkeiten entrichteten "Finance Fees" als Zinsen im Sinne des § 11 interpretiert und folglich steuerlich in Abzug gebracht. Diese Vorgehensweise weiche von den Regelungen der Körperschaftsteuerrichtlinien (Rz 1204 ff) ab. Die Geldbeschaffungskosten (Finance Fees) würden über die Laufzeit verteilt geltend gemacht. Insgesamt würden ab 2008 und Folgejahre folgende Beträge geltend gemacht:

2008	173.391,66
2009	178.144,09
2010	178.144,09
2011	178.144,09
2012	178.144,09
2013	178.144,09
2014	178.144,09
2015	178.144,09
2016	83.944,37
Gesamt	1.504.344,66

1.2. Angefochtener Bescheid

Mit Feststellungsbescheid vom 6.Juli 2010 wurde das Einkommen für 2008 der Gruppenträgerin, der Berufungswerberin (Bw.), mit -4.288.374,11 € festgestellt. Im Rahmen der Feststellung wurden seitens des Finanzamtes die in der Körperschaftsteuererklärung der Bw. 2008 in Beilage I zu KZ 9304 dargestellten Fremdfinanzierungsaufwendungen als nicht steuerlich abzugsfähige Aufwendungen iSv § 12 Abs 2 KStG 1988 angesehen. Bei Fremdfinanzierungsaufwendungen handle es sich nicht um abzugsfähige Zinsen "im engeren Sinn" gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 KStG, sondern um unter das Abzugsverbot nach § 12 Abs. 2 KStG fallende Aufwendungen.

Der Feststellungsbescheid erging an die Gruppenträgerin und nicht auch an die Gruppenmitglieder.

1.3. Berufung

Gegen diesen Feststellungsbescheid wurde am 3. August 2010 das Rechtsmittel der Berufung erhoben. Es wurde die Berücksichtigung der auf das Veranlagungsjahr 2008 anteilig entfallenden Fremdfinanzierungsaufwendungen (Zinsen) in Höhe von 173.391,66 € zu berücksichtigen und somit das Einkommen für 2008 mit – 4.461.765,77 € festzustellen. Es wurde die Durchführung einer mündlichen Verhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat beantragt.

Zur Begründung führte die Bw. aus, bei den Fremdfinanzierungsaufwendungen handle es sich um Geldbeschaffungskosten (konkret um Bereitstellungsgebühren für Bankverbindlichkeiten), die in Zusammenhang mit der Finanzierung des Erwerbs von Beteiligungen gemäß § 10 Abs. 2 KStG entstanden sind. Der Gesamtbetrag dieser Aufwendungen hätte EUR 1.504.344,66 betragen. Die Bw. begehrte die Berücksichtigung dieser Aufwendungen verteilt über die Laufzeit der Finanzierung, wobei auf das Jahr 2008 ein anteiliger Aufwand von EUR 173.391,66 entfallen sei.

Die hier vom Finanzamt verfolgte - auch in den Körperschaftsteuerrichtlinien 2001 angeführte und von Wiesner/Mayr/Kirchmayr² vertretene - enge Auslegung des Zinsenbegriffes in § 11 Abs 1 Z 4 KStG scheine auf den ersten Blick historisch belegbar zu sein. Im Begutachtungsentwurf zum SteuerreformG 2005 hätte der (zunächst geplante) Gesetzesentwurf noch von "Kosten der Fremdfinanzierung" gesprochen. Im Rahmen der Gesetzesbegutachtung sei der Begriff der "Kosten der Fremdfinanzierung" jedoch durch jenen der "Zinsen" ausgetauscht worden. Diese Abänderung sei vorgenommen worden, da der Steuergesetzgeber davon ausgegangen ist, dass der Begriff der "Kosten der Fremdfinanzierung" weitreichender interpretiert werden könne und daher auch missbräuchlicheren Gestaltungen zugänglich sei.

Versucht man den Begriff der Zinsen jedoch ertragsteuerlich auszulegen, komme man nach Ansicht der Bw. unter Berufung auf die nachfolgend näher erörterte herrschende Literaturauffassung sowohl im Rahmen einer Wortinterpretation als auch einer historischen und teleologischen Interpretation zum Ergebnis, dass die gegenständlichen Fremdfinanzierungsaufwendungen des Berufungswerbers abzugsfähige Zinsen im Sinne von § 11 Abs 1 Z 4 KStG darstellen.

Der Begriff der "Zinsen" sei für ertragsteuerliche Zwecke nicht definiert. Der hM folgend verstehe man allgemein unter Zinsen für ertragsteuerliche Zwecke grundsätzlich alle laufzeitabhängigen Nutzungsvergütungen für die Kapitalüberlassung, unabhängig von der Bezeichnung, der Ausgestaltung, der Zahlungsart und der Berechnungsgrundlage. Zu einem

ähnlichen Ergebnis führe auch eine historische bzw. Wortinterpretation iSd ABGB, wonach Zinsen als gewinn- und umsatzunabhängige, laufzeitabhängige, in Geld oder anderen vertretbaren Sachen zu entrichtende Vergütungen für die Möglichkeit des Gebrauchs eines Kapitals anzusehen sind. Im Falle von Zinsen iSd § 11 Abs 1 Z 4 KStG handle es sich jedoch um Zinsen für Fremdkapital, weshalb für die diesbezügliche Auslegung des Wortes Zinsen die Judikatur und Literatur zum Begriff der "Schuldzinsen" heranzuziehen seien. Unter Schuldzinsen verstehe man dabei "alle einmaligen oder laufenden Leistungen in Geld oder Geldeswert, die der Schuldner für die Überlassung eines bestimmten Kapitals zur Nutzung zu entrichten hat und die nicht für die Tilgung des Kapitals bestimmt sind". Vom Begriff der Schuldzinsen seien daher auch alle sonstigen Geld(Kapital)beschaffungs- und Nebenkosten für das aufgenommene Fremdkapital, wie zB Abrechnungs- und Auszahlungsgebühren, Bankspesen (Bankverwaltungskosten, Kontoführungsgebühren) und - wie vorliegend - Bereitstellungsprovisionen und –zinsen umfasst. Es sei auch nicht entscheidend, ob die Geld(Kapital)beschaffungs- und Nebenkosten an den Fremdkapitalgeber (zB bei Darlehens-/Kreditgebühren, Bereitstellungsprovisionen) oder an einen Dritten geleistet werden. Laut Einkommensteuerrichtlinien 2000 zählten zu den Schuldzinsen ausdrücklich auch Geldbereitstellungskosten wie zB Kreditprovisionen und Kreditgebühren. Der Schuldzinsenbegriff werde auch von den deutschen Höchstgerichten sehr weit ausgelegt, laut BFH seien alle Aufwendungen für das zur Verfügung gestellte Kapital als Zinsen zu betrachten.

Bei der begrifflichen Definition von Schuldzinsen komme es somit zu einer Präzisierung bzw Einschränkung des oben dargestellten allgemeinen Zinsbegriffes. Es werde explizit darauf abgestellt, dass die entrichteten Zinsen nicht für die Tilgung, sondern für die Nutzung des Kapitals bestimmt sind. Sind Aufwendungen, was vorliegend jedoch nicht der Fall ist, beispielsweise für die Tilgung des Kapitals bestimmt (wie etwa bei Währungsswaps, Optionsgeschäften oder Fremdwährungsverlusten zur unmittelbaren Absicherung des Stammes), stellten diese keine abzugsfähigen Zinsen iSv § 11 Abs 1 Z 4 KStG dar. Basierend auf dieser scharfen Trennung zwischen Aufwendungen, die den Stamm betreffen (zB Darlehens-/Kreditnomina), und Aufwendungen, die der Kapitalbeschaffung dienen, werde auch der historische Wille des Gesetzgebers deutlich. Der Gesetzgeber fordere eine restriktive Auslegung dahingehend, dass eine exzessive wirtschaftliche Interpretation zu vermeiden ist. Eine exzessive Interpretation wäre bei der Abzugsfähigkeit aller anfallenden Kosten iZm fremdfinanzierten Beteiligungsanschaffungen, insbesondere Aufwendungen für den Stamm, gegeben. Dies zu vermeiden, sei Intention des Gesetzgebers gewesen, nicht jedoch nicht ein generelles Abzugsverbot von Aufwendungen, welche mit der Kapitalbeschaffung an sich einhergehen. Dies ergäbe sich auch aus der teleologischen Interpretation, da eine zu

exzessive Auslegung des Begriffes Zinsen missbräuchliche Gestaltungen ermöglichen würde. Dies sei aber bei Aufwendungen für die Kapitalbeschaffung gerade nicht gegeben. Die Unterscheidung, ob die Fremdfinanzierungsaufwendungen der Absicherung des Stammes dienen, und somit der Sphäre der Kapitaltilgung zuzurechnen sind, sei somit entscheidend. Nur in diesem Fall greife das Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG.

Zusammenfassend sei daher festzuhalten, dass die vorliegend strittigen Geldbeschaffungskosten bzw Bereitstellungsgebühren für Bankverbindlichkeiten unter Zugrundelegung der dargestellten Wortinterpretation sowie einer historischen und teleologischen Interpretation als abzugsfähige Zinsen iSd § 11 Abs 1 Z 4 KStG anzusehen sind. Es handle sich dabei um Leistungen in Geld, die die Bw. für die Überlassung eines bestimmten Kapitals zur Nutzung entrichtet hat. Diese Geldleistungen hingen kausal nicht mit der Tilgung oder Absicherung des Vermögensstammes, sondern mit der Bereitstellung des Kapitals zusammen. Folglich seien die strittigen Geldbeschaffungskosten bzw Bereitstellungsgebühren für Bankverbindlichkeiten zum Betriebsausgabenabzug nach § 11 Abs 1 Z 4 KStG zuzulassen und verminderten das für die Bw. ermittelte und festgestellte Einkommen iSd Berufungsantrags.

Die Berufung wurde am 25. November 2010 dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

1.4. Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat

Im Schreiben vom 20. Dezember 2010 wurde das Finanzamt auf die Rechtsmeinung hingewiesen, dass dieser Feststellungsbescheid nicht der Rechtslage iSd § 24a Abs. 2 KStG 1988 entspricht, weil er nicht, wie in dieser Bestimmung vorgesehen, einheitlich an den Gruppenträger und die Gruppenmitglieder ergangen ist. Das Finanzamt wurde aufgefordert, darzulegen, warum der angesprochene Bescheid im Lichte der Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 24.6.2010, 2007/15/0284) dennoch nicht rechtswidrig sein soll.

In der Stellungnahme vom 25. Jänner 2011 wurde dazu vom Finanzamt vorgebracht, dass bei wörtlicher Interpretation des § 24a Abs. 2 KStG 1988 jeder gemäß § 24a Abs. 1 KStG 1988 erlassene Feststellungsbescheid an den Gruppenträger und das jeweilige Gruppenmitglied zu ergehen hat, da diesbezüglich keine Einschränkung auf Feststellungsbescheide iSd § 24a Abs. 1 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 - das sind an Gruppenmitglieder ergangene Feststellungsbescheide - vorgenommen wurde.

Bei teleologischer Interpretation dieser Bestimmung ergäbe sich allerdings Folgendes:

Die gemäß § 24a KStG 1988 erlassenen Feststellungsbescheide seien Bescheide iSd. § 92 Abs. 1 lit. b BAO, dh, diese Bescheide stellten für einzelne Personen abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen fest. Die demgemäß zu erlassenden Feststellungsbescheide hätten abzusprechen über das eigene Einkommen des Gruppenmitgliedes bzw. Gruppenträgers, die dem jeweiligen Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger unmittelbar zuzurechnenden Verluste ausländischer Gruppenmitglieder sowie daraus sich ergebende Nachversteuerungsbeträge, die anzurechnenden in- und ausländischen Steuern und die verrechenbare (Vorgruppen)-Mindeststeuer, dh, über alle Tatsachen, die das Einkommen des Gruppenmitgliedes betreffen, sowie über solche, die sich für das Gruppenmitglied ergeben, aber Bedeutung haben bei der Veranlagung des Gesamteinkommens der Gruppe.

Parteien im Feststellungsverfahren seien der Gruppenträger und das jeweilige Gruppenmitglied. Aus den Bescheidinhalten, der Parteienstellung im Feststellungsverfahren und dem Sinn dieser Bestimmung lasse sich logisch konsequent ableiten, dass der Feststellungsbescheid des jeweiligen Gruppenmitglieds auch an den Gruppenträger zu ergehen hat, da der Gruppenträger als derjenige, bei dem das Gesamteinkommen der Gruppe zusammengefasst und besteuert wird, von diesem festgestellten Einkommen und sonstigen Bescheidbestandteilen unmittelbar betroffen ist und ihm ansonsten die Möglichkeit verwehrt würde, gegen diese für das Gruppenmitglied festgestellten steuerlich bedeutsamen Bescheidinhalte ein Rechtsmittel zu erheben. Dagegen hätte der Feststellungsbescheid über das Einkommen des Gruppenträgers keine Bedeutung für das oder die dem Gruppenträger untergeordneten Gruppenmitglieder, da dieser Feststellungsbescheid das für sie festgestellte Einkommen in keiner Weise berühre, sie infolgedessen bezüglich dieses Feststellungsbescheides daher auch keinen Rechtsschutz benötigten.

Die Notwendigkeit, den Feststellungsbescheid über das Einkommen des Gruppenträgers auch an die Gruppenmitglied ergehen zu lassen, würde sich ja nur dann ergeben, wenn das oder die Gruppenmitglied(er) gegen diesen Feststellungsbescheid das Rechtsmittel der Berufung erheben könnten.

Darüber hinaus lasse sich die Einschränkung, den Feststellungsbescheid des Gruppenträgers nicht auch an die Gruppenmitglieder zu erlassen, auch grammatisch aus der Formulierung des § 24a Abs. 2 KStG 1988, dass der Feststellungsbescheid iSd § 24a Abs. 1 KStG 1988 „*an das jeweilige Gruppenmitglied und den Gruppenträger*“ zu ergehen habe; müsste der Feststellungsbescheid des Gruppenträgers nämlich tatsächlich auch jedes Gruppenmitglied ergehen, dann macht die Einschränkung auf das jeweilige Gruppenmitglied keinen Sinn.

Die Stellungnahme des Finanzamtes wurde mit Vorhalt vom 22. Februar 2011 der Bw. zur Kenntnis gebracht.

In der Stellungnahme vom 9. März 2011 hat die Bw. mitgeteilt, dass sie für den Fall, dass der Bescheid ausschließlich wegen des Verstoßes gegen das Gebot des einheitlichen Absprechens gegenüber allen Gruppenmitgliedern aufgehoben wird, die mündliche Berufungsverhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Senat unterbleiben kann.

Im Anbringen vom 14. März 2011 hat die Bw. das Schreiben vom 9. März 2011 als gegenstandslos erklärt und die Anträge auf Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung und die Entscheidung durch den gesamten Senat bedingungslos zurückgezogen.

Über die Berufung wurde erwogen:

2.1. Zur Wirksamkeit des Feststellungsbescheides

§ 24a KStG 1988 in der im gegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung des BGBl. I Nr. 161/2005 lautet auszugsweise:

„(1) 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:

- Das eigene Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 1,*
- die zu berücksichtigenden Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder, an denen eine ausreichende finanzielle Verbindung besteht, sowie deren allenfalls nachzuversteuernde Verluste,*
- die anzurechnenden inländischen Steuern,*
- die anrechenbaren ausländischen Steuern,*
- die verrechenbare Mindeststeuer (Abs. 4 Z 2) und*
- 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:

- Das eigene Einkommen gemäß § 9 Abs. 6 Z 2 zweiter Satz,*
- die zu berücksichtigenden Verluste nicht unbeschränkt steuerpflichtiger ausländischer Gruppenmitglieder, an denen eine ausreichende finanzielle Verbindung besteht, sowie deren allenfalls nachzuversteuernde Verluste,*
- die anzurechnenden inländischen Steuern,*
- die anrechenbaren ausländischen Steuern und*
- die verrechenbare Mindeststeuer (Abs. 4 Z 2).*

(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.“

Das Finanzamt hat in der Stellungnahme auch zugebilligt, dass bei wörtlicher Interpretation des § 24a Abs. 2 KStG 1988 jeder gemäß § 24a Abs. 1 KStG 1988 erlassene

Feststellungsbescheid an den Gruppenträger und das jeweilige Gruppenmitglied zu ergehen hat, da diesbezüglich keine Einschränkung auf Feststellungsbescheide iSd § 24a Abs. 1 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 - das sind an Gruppenmitglieder ergangene Feststellungsbescheide - vorgenommen wurde. In weiterer Folge leitet das Finanzamt aus der aus der Formulierung des § 24a Abs. 2 KStG 1988 ab, wonach der Feststellungsbescheid iSd § 24a Abs. 1 KStG 1988 „an das jeweilige Gruppenmitglied und den Gruppenträger“ zu ergehen habe, dass der Feststellungsbescheid des Gruppenträgers nur an diesen zu ergehen hat. Müsste der Feststellungsbescheid des Gruppenträgers tatsächlich auch jedes Gruppenmitglied ergehen, dann mache die Einschränkung auf das jeweilige Gruppenmitglied keinen Sinn.

Was die Auslegung der hier zu prüfenden Normen betrifft, folgt der Referent vollinhaltlich den Ausführungen *Laudachers* (UFSjournal 2010, 5; Methodenlehre und Rechtsfindung im Steuerrecht). Demnach setzt die Methodenlehre bei der Auslegung auf den klassischen Auslegungskanon – wörtliche (grammatische), systematische, historische und teleologische Methode (also Ermittlung von Wortsinn, Zusammenhang mit anderen Normen, Absicht des Gesetzgebers und Zweck der Regelung), der auch von den Höchstgerichten grundsätzlich herangezogen wird. Der klassische Grundkanon wird durch zusätzliche Methoden ergänzt, die der Mehrstufigkeit der Rechtsordnung Rechnung tragen: zur Sicherstellung des Vorrangs der Verfassung (verfassungskonforme Auslegung), zur Miteinbeziehung des Europarechts (europarechtskonforme Auslegung) und zur Verhinderung der Verletzung völkerrechtlicher Verpflichtungen (völkerrechtskonforme Auslegung). Hinzu kommt – erst in Ansätzen entwickelt – die Rechtsvergleichung wobei die Normen anderer Hoheitsträger oder fremder Rechtsordnungen für eine funktionale Analyse herangezogen werden. Von großer Bedeutung für das spätere Auslegungsergebnis ist die Reihenfolge bzw. die Gewichtung der zur Wortinterpretation hinzutretenden Auslegungsmethoden. Zwar nimmt die Rechtsprechung eine logische Abfolge des Einsatzes der Rechtsfindungskriterien an, wobei – der Regelung des § 6 ABGB folgend – mit der Wortinterpretation begonnen wird. Dadurch ist aber keine Rangordnung (also ein Stärkegrad) einzelner Methoden des Auslegungskanons in der Methodenlehre vorgegeben. Somit ist es ureigene, richterliche Aufgabe, herauszufinden, welches Gewicht welchem Auslegungsargument zukommt und wie sich dies in der Gesamtbeurteilung auswirkt.

Der Rechtsfindungsprozess beginnt mit der grammatischen Auslegung. Zunächst wird der Wortsinn des Gesetzes textes erforscht, der den normativen Sinn des Gesetzes aufzeigen soll. Maßgebend ist in der Regel die Bedeutung der Ausdrücke und Sätze nach dem allgemeinen Sprachgebrauch des Gesetzgebers. Ist der Wortlaut des Gesetzes inhaltlich eindeutig bestimmt, bedarf es keiner weiteren Auslegungskriterien. Im Konfliktfall hat die Wortinterpretation aber keinen absoluten Vorrang; wird sie dem Willen des Gesetzgebers

nicht gerecht, sind auch objektiv-teleologische Erwägungen anzustellen.

Ist die Ausdrucksweise der Norm zweifelhaft, können auch andere Erkenntnisquellen herangezogen werden, denen dabei aber keine selbständige normative Kraft zukommt. Eine über den äußersten Wortsinn hinausgehende Interpretation kann nicht vorgenommen werden. Ist der Gesetzeswortlaut nicht eindeutig, muss der Regelungszusammenhang im Sinne einer systematisch-logischen Auslegung mitberücksichtigt werden, in dem die Norm steht. Dabei wird der Inhalt anderer Normen herangezogen, die einen Schluss auf die auszulegende Norm zulassen. Dies gilt insbesondere für die Auslegung unbestimmter Gesetzesbegriffe, aber auch zur Vermeidung sinnloser Auslegungsergebnisse oder für den Fall mehrerer Wortsinnbedeutungen.

Im Idealfall stimmen Wortlaut des Gesetzes und gesetzgeberischer Wille überein. Die Absicht des Gesetzgebers ist nur dann zu erforschen, wenn der Wortlaut des Gesetzes zu Zweifeln über den Inhalt Anlass gibt (historisch-subjektive Auslegung). Im Kollisionsfall zwischen historischem Willen und objektivem Gesetzeszweck sind objektiv-teleologische Kriterien für die Auslegung entscheidend (nicht was der Gesetzgeber gedacht, sondern was er tatsächlich im Allgemeininteresse gewollt hat – der objektivierte Wille), insbesondere wenn Ersterer unzutreffend formuliert ist oder Irrtümer und Fehlvorstellungen vorliegen. Der vom Rechtsanwender erforschte gesetzgeberische Wille wird in der Regel mit zusätzlichen Auslegungsmethoden untermauert

Im gegenständlichen Fall ist der Regelungsinhalt des § 24a Abs. 2 KStG 1988 zu untersuchen.

Die Bestimmung des § 24a Abs. 2 KStG 1988 regelt, wer Adressat der Bescheide nach § 24a Abs. 1 Z 1 KStG 1988 (Feststellungsbescheid Gruppenmitglied) und nach § 24a Abs. 1 Z 2 KStG 1988 (Feststellungsbescheid Gruppenträger) ist.

Bescheide nach § 24a Abs. 1 KStG 1988 haben nach dem Wortlaut des § 24a Abs. 2 KStG 1988 „*an das jeweilige Gruppenmitglied, den Gruppenträger und im Falle einer dem Gruppenmitglied unmittelbar übergeordneten Beteiligungsgemeinschaft den Minderbeteiligten*“ zu ergehen.

Versteht man den Wortlaut „*das jeweilige Gruppenmitglied*“ – der Ansicht der Finanzverwaltung folgend - einschränkend, hätte diese Interpretation zur Folge, dass die Bestimmung des § 24a Abs. 2 KStG 1988 eigentlich nur die Bescheidadressaten der Bescheide nach § 24a Abs. 1 Z 1 KStG 1988 (Feststellungsbescheid Gruppenmitglied) regelt. Für die Bescheide nach § 24a Abs. 1 Z 2 KStG 1988 (Feststellungsbescheid Gruppenträger) geht die Formulierung „*das jeweilige Gruppenmitglied*“ ins Leere, da von dieser Feststellung kein Gruppenmitglied mittelbar oder unmittelbar betroffen ist. Daher reicht es aus, wenn der Feststellungsbescheid Gruppenträger (§ 24a Abs. 1 Z 2 KStG 1988) lediglich an den

Gruppenträger ergeht, zumal mit diesem Bescheid ausschließlich dem Gruppenträger gegenüber abgabenrechtlich bedeutsame Tatsachen (vgl. § 92 Abs. 1 lit. b BAO) festgestellt werden. Die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, wonach ein erstinstanzlicher Feststellungsbescheid schon deshalb nicht der Rechtslage entspricht, weil er nicht einheitlich an die Gruppenmitglieder und den Gruppenträger ergangen ist (vgl. VwGH 24. 6. 2010, 2007/15/0284) ist im Fall der Feststellungsbescheide Gruppenträger (§ 24a Abs. 1 Z 2 KStG 1988) nicht anwendbar.

Der angefochtene Bescheid erging daher zu Recht nur an den Gruppenträger.

2.2. Zur Abzugsfähigkeit der Geldbeschaffungskosten

Nach § 11 Abs. 1 Z 4 des Körperschaftsteuergesetz 1988 (KStG 1988) in der für den gegenständlichen Fall maßgeblichen Fassung des BGBl. I Nr. 57/2004 gelten bei der Gewinnermittlung gelten auch die Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen im Sinne des § 10 KStG 1988, soweit sie zum Betriebsvermögen zählen als Betriebsausgaben im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988.

Nach § 12 Abs. 2 KStG 1988 idF vor dem BGBl. I Nr. 76/2011 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte die nicht unter § 11 Abs. 1 KStG 1988 fallenden Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen (steuerneutralen) Vermögensvermehrungen und Einnahmen, mit Kapitalerträgen im Sinne des § 97 des Einkommensteuergesetzes 1988 oder mit Kapitalerträgen im Sinne § 21 Abs. 3 KStG 1988 in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Strittig ist die Auslegung des Begriffes „Zinsen“ im Sinne dieser Bestimmung.

2.2.1. Ansicht der Finanzverwaltung

In der Richtlinie des BMF, GZ BMF-010216/0016-VI/6/2010 vom 06.04.2010, KStR 2001 ; Körperschaftsteuerrichtlinien 2001 wird ausgeführt:

„1204

Bei Körperschaften ist das Abzugsverbot der Finanzierungsaufwendungen von Beteiligungen durch den objektiv gegebenen Zusammenhang mit der Steuerfreiheit der Beteiligungserträge gemäß § 10 Abs. 1 KStG 1988 begründet.

Ab der Veranlagung 2005 ist durch § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 idF des StRefG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004 das Abzugsverbot von Zinsen im engen Sinn in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von zum Betriebsvermögen zählenden Kapitalbeteiligungen

im Sinne des § 10 KStG 1988 durchbrochen, gilt aber für andere Fremdfinanzierungskosten (zB Kursverluste bei Fremdwährungskrediten) weiter.

Der VwGH hat den unmittelbaren wirtschaftlichen, nach objektiven Gesichtspunkten abzugrenzenden Zusammenhang zwischen den gemäß § 10 KStG 1966 steuerfreien Gewinnanteilen aus Schachtelbeteiligungen und den Zinsen stets bejaht und ihn auch für die Rechtslage des KStG 1988 bestätigt (VwGH 20.11.1996, 96/15/0188).

1205

Für die Anwendung des Abzugsverbotes ist nicht ausschlaggebend, ob in einem Veranlagungszeitraum tatsächlich steuerfreie Einnahmen anfallen. Der Veranlassungszusammenhang definiert sich nicht aus dem unmittelbaren zeitlichen, sondern aus dem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang (VwGH 16.2.1988, 87/14/0051).

1206

Die dem Erwerb der Beteiligung zugrunde liegende Absicht ist für die Frage des Schuldzinsenabzuges nicht von Bedeutung. Der unmittelbare wirtschaftliche Zusammenhang mit den steuerfreien Einnahmen geht auch dann nicht verloren, wenn neben den Gewinnerwartungen auch andere Motive, wie beispielsweise der Aufbau von Geschäftsbeziehungen im Ausland für den Erwerb der Beteiligung maßgebend waren (VwGH 20.11.1996, 96/15/0188).

Für die Annahme eines unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs zwischen Finanzierungsaufwendungen und steuerfreien Beteiligungserträgen genügt der Umstand, dass der Beteiligungserwerb sowie eine zeitgleiche Kreditaufnahme nach Entstehung und Zweckbestimmung miteinander verbunden sind. Diese Verknüpfung gilt für den Zeitraum des Bestandes der Finanzierungsverbindlichkeit und solange die Beteiligung vorhanden ist. Als unter das Abzugsverbot fallende Finanzierungsaufwendungen sind die laufenden Zinsen (bis zur Veranlagung 2004) Wertsicherungsbeträge, Bankspesen, Kursverluste bei Fremdwährungskrediten usw. zu sehen."

2.2.2. Literaturmeinungen

Nach Tissot (Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen gem. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG, SWK 2004, S 1001) handle es sich im Falle von Zinsen i. S. d. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG um Zinsen für Fremdkapital, weshalb für die diesbezügliche Auslegung des Wortes Zinsen die österreichische und deutsche Judikatur und Literatur zum Begriff der Schuldzinsen heranzuziehen sei.

Der BFH (Vgl. z. B. BFH 6. 7. 1973, VI R 379/70, BStBl 1973, II 868; BFH 19. 1. 1978, IV R 153/72, BStBl 1978 262; BFH 7. 11. 1989, IX R 190/85, BStBl 1990, II 460; Niedersächsisches FG 20. 1. 1983 - XII (VI) 260/80, EFG 1983, 555) folge in seiner ständigen Rechtsprechung i. Z. m. Schuldzinsen nicht den engen zivilrechtlichen Vorgaben, sondern unterziehe das Wort Zinsen i. Z. m. Schuldzinsen einer wirtschaftlichen Betrachtung und lege dieses daher weit aus. Die enge zivilrechtliche Interpretation bilde allerdings die Grundlage für die weitreichendere Auslegung i. S. d. Ertragsteuerrechts (Vgl. Herrmann/Heuer/Raupach, EStG- und KStG-Kommentar, 21. Auflage, § 9 Anm. 360). Nach der herrschender Auffassung seien unter Schuldzinsen alle einmaligen oder laufenden Leistungen in Geld oder Gedenkwert zu verstehen, die der Schuldner für die Überlassung eines bestimmten Kapitals zur Nutzung zu entrichten hat und die nicht für die Tilgung des Kapitals bestimmt sind. Auf die Bezeichnung der zu leistenden Zahlungen als Zinsen komme es im Rahmen der ertragsteuerlichen Interpretation genauso wenig an wie auf die Anzahl der zu leistenden Vergütungen (einmalig oder laufend). Unter dem Begriff der Schuldzinsen seien daher - im Gegensatz zum ABGB - auch alle Nebenkosten des aufgenommenen Fremdkapitals wie z. B. Finanzierungskosten, Kapitalbeschaffungskosten, das Disagio und zu entrichtende Gebühren/Provisionen zu subsumieren. Dabei sei es irrelevant, ob die Fremdkapitalnebenkosten an den Fremdkapitalgeber (z. B. Kontoführungsprovisionen, Darlehens-/Kreditgebühren, Bereitstellungsprovisionen, Verwaltungskosten) oder an einen Dritten (z. B. Notarhonorare und Maklergebühren i. Z. m. einer Hypothekarschuld oder Avalprovisionen) geleistet werden.

Als Ergebnis einer historischen Interpretation hielt *Tissot* (SWK 2004, S 1001) fest, dass der Zinsbegriff gem. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG nicht einer exzessiven wirtschaftlichen Interpretation zugänglich ist, der alle anfallenden Kosten i. Z. m. fremdfinanzierten Beteiligungsanschaffungen (inkl. Aufwendungen für den Stamm) abdeckt. Vielmehr solle aufgrund des historischen Willens des Gesetzgebers eine eher restriktive Auslegung des Begriffes Zinsen dazu führen, dass zumindest alle Aufwendungen, die i. Z. m. dem Stamm - wie SWK 2004, S 1006 z. B. Aufwendungen für Währungswaps und Optionsgeschäfte oder Fremdwährungsverluste - anfallen, nicht von der Abzugsfähigkeit des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG erfasst sind. Abgrenzungsprobleme zwischen Zinsen und Aufwendungen für den Stamm, die sich z. B. aufgrund von kombinierten (konzerninternen) Absicherungsgeschäften ergeben können, seien - wie auch schon im Geltungsbereich des ABGB - mit Hilfe einer Aufteilung dieser Kosten im Verhältnis von marktüblichen Konditionen zu lösen.

Die verfolgte Zielsetzung der Bestimmung des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG liege laut *Tissot* (SWK 2004, S 1001) darin, Zinsen aufgrund eines fremdfinanzierten Beteiligungserwerbes von nationalen und internationalen Schachtelbeteiligungen zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen. Aufgrund der weitreichenden ertragsteuerlichen Interpretation des Wortes Zinsen

und dem Zweck der Bestimmung seien nicht nur Zinsen i. e. S. von der Abzugsfähigkeit erfasst, sondern auch alle sonstigen Nebenkosten. Der Zweck der Bestimmung liege sicher nicht darin, eine Abzugsfähigkeit für Aufwendungen zur Absicherung des Stammes bzw. für aus dem Stamm resultierende Fremdwährungsverluste zu schaffen. Aus diesem Grund stoße man auch im Rahmen einer teleologischen Interpretation von § 11 Abs. 1 Z 4 KStG an die Grenzen einer möglichst weitreichenden Gesetzesauslegung, wenn derartige Kosten von § 11 Abs. 1 Z 4 KStG miterfasst werden sollen. Dies sei auch damit zu begründen, dass eine exzessive Auslegung von § 11 Abs. 1 Z 4 KStG missbräuchliche (konzerninterne) Gestaltungen von fremdfinanzierten Beteiligungserwerben ermöglichen würde, die gewiss der Zielsetzung und dem Zweck der Bestimmung widersprechen. Hingegen fände die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen, die ausschließlich für die Absicherung von künftigen Zinsaufwendungen anfallen, jedenfalls im Telos von § 11 Abs. 1 Z 4 KStG Deckung.

Als Ergebnis hielt *Tissot* (SWK 2004, S 1001) fest, der Begriff der Schuldzinsen sei nach Ansicht der Höchstgerichte und nach der h. M. sehr weit auszulegen und umfasse daher - im Gegensatz zur zivilrechtlichen Interpretation - grundsätzlich alle für das aufgenommene Fremdkapital zu leistenden Zahlungen, wenn diese nicht die Tilgung des Fremdkapitals betreffen. Daraus ergäbe sich, dass aber auch im Falle einer weiten Wortinterpretation des Wortes Zinsen i. S. d. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG Aufwendungen für die Absicherung des Stammes und durch den Stamm verursachte Fremdwährungsverluste vom zur Diskussion stehenden Zinsbegriff nicht erfasst sind. Zu diesem Ergebnis gelange man auch im Rahmen der historischen und teleologischen Interpretation von § 11 Abs. 1 Z 4 KStG, da eine exzessive Auslegung des Wortes Zinsen aufgrund der historischen Zielsetzung des Gesetzgebers und dem Zweck der Bestimmung nicht möglich ist. Der Zinsbegriff gem. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG erfasse neben den Zinsen i. S. d. Zivilrechts im Einklang mit der Judikatur und Literatur zu Schuldzinsen auch alle Nebenkosten wie Gebühren/Provisionen und sonstige Zahlungen an den Fremdkapitalgeber und/oder Dritten (z. B. Makler, Notare, Rechtsanwälte). Aufgrund der vorgenommenen Gesetzesanpassung während der Begutachtung sind Aufwendungen für die Absicherung des Stammes sowie Fremdwährungsverluste, die durch den Stamm verursacht werden, vom Fremdkapitalzinsenabzug gem. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG jedenfalls ausgeschlossen und gem. § 12 Abs. 2 KStG nicht abzugsfähig. Für diese Aufwendungen müsse aber auch künftig die teilweise Abzugsfähigkeit im Falle von steuerpflichtigen Veräußerungsgewinnen möglich sein. Somit resultiere auch die teleologische Interpretation des Wortes Zinsen i. S. d. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG darin, dass Fremdkapitalzinsen und aufgelaufene Nebenkosten zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen sind. Eine Subsumtion von Aufwendungen zur Absicherung des Stammes bzw. von Fremdwährungsverlusten i. Z. m. dem Stamm würde

hingegen der Zielsetzung, die der Steuergesetzgeber mit § 11 Abs. 1 Z 4 KStG verfolgt hat, widersprechen.

Von *Wiesner/Mayr/Kirchmayr*² (Gruppenbesteuerung, K61f) wird vertreten, § 11 Abs. 1 Z 4 KStG sei lex specialis zum allgemeinen Abzugsverbot nach § 12 Abs. 2 KStG, wonach Aufwendungen und Ausgaben, die im unmittelbaren Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen stehen, ertragsteuerlich nicht abgezogen werden dürfen. Als Vorfrage sei somit zu klären, wann Zinsen und Finanzierungskosten in einem unmittelbaren Zusammenhang mit Beteiligungserträgen iSd § 10 KStG stehen.

§ 11 Abs. 1 Z 4 KStG stelle auf den Begriff der "Zinsen" ab. Im Zuge der Gesetzesentstehung von § 11 Abs. 1 Z 4 KStG sei der Begriff der "Zinsen" an die Stelle des Begriffes der "Fremdfinanzierungskosten" getreten. Es stelle sich die Frage nach Reichweite des Begriffes der "Zinsen" iSd § 11 Abs. 1 Z 4 KStG, der - in Anschluss an die Gesetzesentwicklung - eine andere Bedeutung als der Begriff der "Fremdfinanzierungskosten" hat. Nach KStR 2001 Rz 1206 könnten die laufenden Zinsen nach § 11 Abs. 1 Z 4 KStG abgezogen werden ("Zinsen im engeren Sinn"). Wertsicherungsbeträge, Bankspesen und Kursverluste bei Fremdwährungskrediten usw. würden hingegen weiterhin unter das Abzugsverbot nach § 12 Abs. 2 KStG fallen. Der Begriff der Zinsen sei enger als der Begriff der Finanzierungskosten. Die Zinsen würden die unmittelbare Gegenleistung des Schuldners für die Überlassung von Fremdkapital betreffen. Die Zinsen könnten fix, variabel oder gewinnabhängig ausgestattet sein. Es spielt keine Rolle, ob Zinsvorauszahlungen oder -nachzahlungen geleistet werden. Dementsprechend seien auch Unterschiedsbeträge zwischen dem Zuzahlungs- und Rückzahlungsbetrag Zinsen iSd § 11 Abs. 1 Z 4 KStG. Nicht unter den Zinsbegriff fielen sonstige Kosten, die zwar im Zusammenhang mit der Finanzierungsverbindlichkeit stehen, aber keine unmittelbare Gegenleistung (an den Gläubiger) die Überlassung des Kapitals ist. Dies betreffe die Vermittlungs- und Abschlussgebühren, Kredit- oder Darlehensgebühren iSd § 33 GebG etc. Nach dieser Definition könnten auch Wertsicherungsbeträge "Zinsen" sein, was insofern einleuchten würde, weil Inflationsabgeltung ohnehin idR Teil eines Nominalzinssatzes ist. Dagegen spreche allerdings, dass nach § 27 Abs. 2 EStG die "Wertsicherung" gesondert und nicht Zinsen zu sehen ist.

Nach *Kallina/Roller* in *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, Die Körperschaftsteuer - KStG 1988 sei der Begriff der Zinsen des § 11 Abs 1 Z 4 KStG 1988 im österreichischen Abgabenrecht nicht definiert. Nach Zivilrecht seien *Zinsen "jede für die Überlassung der Nutzung vertretbarer Sachen zu leistende Vergütungen in gleichen vertretbaren Sachen. Sie werden in Bruchteilen (Prozent) des Kapitals berechnet und in der Regel periodisch abgestattet"* (*Schubert* in *Rummeß*, Rz 1 zu § 999). Nur was für die Nutzung des Kapitals überlassen wird, könne daher unter dem Begriff der Zinsen subsumiert werden. Im Zivilrecht

seien neben Umsatz- und Gewinnbeteiligungen auch Laufzeit unabhängig berechnete Provisionen und Nebengebühren vom Begriff der Zinsen abzugrenzen. Darunter fielen unter anderem Vermittlungsprovisionen an Dritte, Notarkosten sowie Bearbeitungs- und Kontoführungsgebühren (Vgl *Tissot*, SWK 2004, S 1001 mwN). Im Abgabenrecht sei der Begriff weiter gefasst. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH (BFH 9.2.1994 IX R 110/90, BStBl II 1995, 47 mwN) seien Schuldzinsen "*sämtliche einmalige oder laufende Leistungen in Geld oder Geldeswert (Bar- oder Sachaufwendungen), die der Schuldner an den Gläubiger als Entgelt für die Überlassung eines bestimmten Kapitals zur Nutzung entrichtet*" (Vgl auch *Schmitz* in *Hermann/Heuer/Raupbach*, § 9 Anm 360; Thürmer in *Blümich*, § 9 Tz 206). Nach dieser Definition seien daher auch Provisionen und Nebengebühren vom Zinsbegriff umfasst.

Nach *Nowotny* in *Quantschnigg/Achatz/Haidenthaler/Trenkwalder/Tumpel*, Gruppenbesteuerung, § 11 Tz 10 werden unter Hinweis auf *Tissot* (Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen gem § 11 Abs 1 Z 4 KStG – Eine Interpretation des Wortes "Zinsen", SWK 2004, S 1001) nicht nur die als Gegenleistung für die Kapitalüberlassung zu entrichtenden wiederkehrenden Zinsen im engeren Sinn vom weiten steuerlichen Zinsenbegriff umfasst, sondern auch die mit der Fremdkapitalaufnahme verbundenen Geldbeschaffungs- und Nebenkosten. Vor diesem Hintergrund zählten daher auch Abrechnungs- und Auszahlungsgebühren, Bankspesen bzw. Bankverwaltungskosten (wie zB Kontoführungsgebühren), Bereitstellungsprovisionen, die neben den Schuldzinsen gefordert werden, Bereitstellungszinsen, Bürgschaftsprovisionen des Hauptschuldners, das Damnum, Gebühren für die Prüfung der Beleihungsunterlagen, Hypothekenbestellungskosten, Kosten der grundbürgerlichen Sicherstellung für ein Darlehen oder einen Kredit, Kreditvermittlungsprovisionen, Kurssicherungskosten, Makler- und Notariatskosten, Rechtsgeschäftsgebühren, Reisekosten zur Kreditbesorgung, Verwaltungs- und Bearbeitungskosten, Verzugszinsen, Wertsicherungsbeträge und Zinseszinsen zum ertragsteuerlichen Zinsenbegriff.

Bieber in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 11 Tz 52f scheine die enge Auslegung des "Zinsenbegriffes" durch die Finanzverwaltung historisch belegbar, sei aber systematisch und teleologisch betrachtet abzulehnen. Danach sei ein Abzugsverbot für Fremdfinanzierungsaufwendungen, die über laufende Zinsen im engeren Sinn hinausgehen (wie zB Geldbeschaffungskosten, Kursverluste), unbegründet, da die Steuerbefreiung gemäß § 10 KStG 1988 lediglich der Vermeidung der Doppelerfassung von Beteiligungserträgen diene und keine Steuerbegünstigung darstelle, die ein Abzugsverbot nach § 12 Abs 2 KStG 1988 rechtfertigen würde. Für die Auslegung des "Zinsenbegriffes" sei vielmehr auf die Literatur und Judikatur zum wirtschaftlichen "Schuldzinsenbegriff" zurückzugreifen. Zinsen ließen sich demzufolge definieren als einmalige oder laufende Leistungen in Geld oder Geldeswert, die der Schuldner für die Überlassung eines bestimmten Kapitals zur Nutzung zu entrichten hat

und nicht für die Tilgung des Kapitals bestimmt sind. Der Zinsbegriff sei unabhängig von der Bezeichnung der zu leistenden Zahlung als zivilrechtliche "Schuldzinsen" sowie davon, ob die Zahlungen an den Fremdkapitalgeber oder an einen Dritten geleistet werden. Unter den steuerlichen "Zinsenbegriff" würden somit neben den als Gegenleistung für die Kapitalüberlassung zu entrichtenden laufenden Zinsen - auch die mit der Fremdkapitalaufnahme verbundenen Geldbeschaffungs- und Nebenkosten fallen. Geldbeschaffungs- und Nebenkosten seien zB Abrechnungs- und Auszahlungsgebühren, Bankspesen bzw Bankverwaltungskosten (wie zB Kontoführungsgebühren), Bereitstellungsprovisionen, die neben den Schuldzinsen gefordert werden, Bereitstellungszinsen, Bürgschaftsprovisionen des Hauptschuldners, das Damnum, Gebühren für die Prüfung der Beleihungsunterlagen, Hypothekenbestellungskosten, Kosten der grundbürgerlichen Sicherstellung für ein Darlehen oder einen Kredit, Kreditvermittlungsprovisionen, Kurssicherungskosten, Makler- und Notariatskosten, Rechtsgeschäftsgebühren, Reisekosten zur Kreditbesorgung, Verwaltungs- und Bearbeitungskosten, Stundungszinsen (die Abzugsfähigkeit für die Rechtslage vor dem StRefG 2005 verneinend VwGH 26.8.2009, 2007/13/0026), Verzugszinsen, Wertsicherungsbeträge, Zinseszinsen und Aufwendungen iZm: Zinsswaps sowie Fremdwährungsverluste, . welche bereits im Zeitpunkt der Gewährung des Fremdkapitals vereinbart werden.

Nach *Plansky* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 11 Tz. 46 werde der sehr enge Zinsbegriff der Finanzverwaltung von der herrschenden Lehre abgelehnt.

2.2.3. Klärung der Streitfrage

Gemäß § 21 Abs. 1 der Bundesabgabenordnung (BAO) ist für die Beurteilung abgabenrechtlicher Fragen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend. Nach § 21 Abs. 2 BAO bleiben vom § 21 Abs. 1 BAO abweichende Grundsätze der Abgabenvorschriften unberührt.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise iSd § 21 Abs 1 BAO dient der Auslegung und ist ein Element der teleologischen Interpretation. In Abgabengesetzen werden entweder eigenständige wirtschaftliche Begriffe (Methode der direkten wirtschaftlichen Anknüpfung) oder Begriffe aus anderen Rechtsgebieten (vor allem aus dem bürgerlichen Recht) verwendet.

Die Verwendung von Begriffen aus anderen Rechtsgebieten kann mit der Absicht geschehen, auch den Inhalt dieser Begriffe zu übernehmen; das ist die Methode der rechtlichen (formalen) Anknüpfung. Die Anknüpfung kann aber auch die Begriffe nur zur Umschreibung eines umfassender verstandenen wirtschaftlichen Geschehens verwenden (Methode der

indirekten wirtschaftlichen Anknüpfung). Nur bei indirekter wirtschaftlicher Anknüpfung sind an sich nicht wirtschaftliche Begriffe in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auszulegen (vgl. Ritz, BAO⁴, § 21 Tz. 6ff). Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist nur insoweit anzuwenden, als der Tatbestand selbst nicht die rechtliche Betrachtungsweise erfordert (zB VwGH 23.6.1995, 93/17/0461).

Schon aus der im § 12 Abs. 2 KStG 1988 verwendeten Wortfolge „*unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang*“ ergibt sich schon aus dem Gesetz, dass im Spannungsverhältnis zwischen § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 und § 12 Abs. 2 KStG 1988 eine wirtschaftliche Betrachtungsweise geboten erscheint. So gesehen ist der Begriff „Zinsen“ in wirtschaftlicher Betrachtungsweise zu interpretieren. Für eine rechtliche Betrachtungsweise erscheint in diesem Bereich kein Raum. Selbst Wiesner/Mayr/Kirchmayr² (Gruppenbesteuerung, K63) vertreten einen eigenen Zinsenbegriff, der von einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise geprägt ist.

Laut Ansicht des Referenten ist dem Ergebnis Tissots (SWK 2004, S 1001) zu folgen, wonach der Begriff „Zinsen“ iSd. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 dem in der Rechtsprechung vorkommenden Begriff der „Schuldzinsen“ gleichzusetzen ist und daher grundsätzlich alle für das aufgenommene Fremdkapital zu leistenden Zahlungen, wenn diese nicht die Tilgung des Fremdkapitals betreffen, umfasst. Die Begründung Biebers in Achatz/Kirchmayr, KStG § 11 Tz 52f überzeugt, wonach ein Abzugsverbot für Fremdfinanzierungsaufwendungen, die über laufende Zinsen im engeren Sinn hinausgehen (wie zB Geldbeschaffungskosten, Kursverluste), unbegründet erscheint, da die Steuerbefreiung gemäß § 10 KStG 1988 lediglich der Vermeidung der Doppelerfassung von Beteiligungserträgen diene und keine Steuerbegünstigung darstelle, die ein Abzugsverbot nach § 12 Abs. 2 KStG 1988 rechtfertigen würde. Somit ist bei der Auslegung des "Zinsenbegriffes" auf die Literatur und Judikatur zum wirtschaftlichen "Schuldzinsenbegriff" zurückzugreifen. Die Auffassung der Finanzverwaltung ist zwar historisch durchaus begründbar, jedoch aus systematischer und teleologischer Sicht widerlegbar. Da Zinsen in der steuerrechtlichen Judikatur als "*sämtliche einmalige oder laufende Leistungen in Geld oder Geldeswert (Bar- oder Sachaufwendungen), die der Schuldner an den Gläubiger als Entgelt für die Überlassung eines bestimmten Kapitals zur Nutzung entrichtet*", definiert sind, besteht kein überzeugender Grund im Anwendungsbereich § 11 Abs. 1 Z 4 KStG einen eigenen Zinsenbegriff zu kreieren. Hätte dies der Gesetzgeber beabsichtigt, wäre wohl zur Klarstellung eine eigene Legaldefinition des Begriffes „Zinsen“ notwendig gewesen.

Der Zinsbegriff gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 KStG erfasst daher neben den Zinsen i. S. d. Zivilrechts im Einklang mit der Judikatur und Literatur zu Schuldzinsen auch alle Nebenkosten wie

Gebühren/Provisionen und sonstige Zahlungen an den Fremdkapitalgeber und/oder Dritten (z. B. Makler, Notare, Rechtsanwälte).

Damit sind die von der Bw. geltend gemachten Geldbeschaffungskosten (Finance Fees) dem Grunde nach abzugsfähig. Diese Nebenkosten sind als Aktivposten auf die Laufzeit der Verbindlichkeit verteilt abzuschreiben (§ 6 Z 3 EStG 1988). Daher erfolgt die Aufteilung wie von der Bw. beantragt dahingehend, dass im Jahr 2008 anteilig 173.391,66 € der gesamten Geldbeschaffungskosten (1.504.344,66 €) berücksichtigt wird. Welcher Anteil in den jeweiligen Folgejahren berücksichtigt wird im Zuge der jeweiligen Feststellungsverfahren zu entscheiden sein.

Linz, am 16. November 2011