

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R1 und die weiteren Senatsmitglieder R2, R3 und R4 im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache X, y1 vom 8. Oktober 2010, gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 11. August 2010, betreffend Wiederaufnahme Körperschaftsteuer 2005, Körperschaftsteuer 2005, Feststellung Gruppenmitglied 2006, Wiederaufnahme Feststellung Gruppenmitglied 2006 in der Sitzung am 16. April 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Wiederaufnahme der Körperschaftsteuer 2005 sowie die Wiederaufnahme Feststellung Gruppenmitglied 2006 wird Folge gegeben.

Die Bescheide werden gemäß § 279 Abs. 1 BAO aufgehoben.

beschlossen:

Die Beschwerde gegen die Körperschaftsteuer 2005 sowie die Feststellung Gruppenmitglied 2006 wird gemäß § 261 Abs. 2 BAO als gegenstandslos erklärt.

Die ursprünglichen Sachbescheide gehören wieder dem Rechtsbestand an.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Die X1, nunmehr X2 RNF der X1 (Beschwerdeführerin i.d.F. Bf.), wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 13. Mai 2005 gegründet. Alleiniger Gesellschafter war ab 5. Juli 2005 zu 100% die X2, davor die V mit Sitz in Luxemburg. Geschäftsgegenstand der Bf. ist u.a. die Gründung von anderen Gesellschaften und Unternehmen sowie der Erwerb und das Halten von Beteiligungen an anderen Gesellschaften und Unternehmen. Die Bf. ist seit 2006 Gruppenmitglied (Gruppenträger X2, I). Die X1

wurde mit Generalversammlungsbeschluss vom 15. Juli 2011 mit der X2 verschmolzen. Im Zuge einer abgabenbehördlichen Prüfung für die Jahre 2005 und 2006 stellte die Ap. fest, dass die Bf. die u. Unternehmungen in Österreich erworben hat, wobei die Finanzierung teilweise mit Fremdkapital erfolgte, für das Geldbeschaffungskosten verrechnet wurden. Die Finanzierungsaufwendungen wurden auf die Laufzeit des jeweiligen Darlehens verteilt und als Betriebsausgaben geltend gemacht. Die Ap. ging davon aus, dass die Finanzierungsaufwendungen nicht dem als eng auszulegendem Zinsbegriff (Rechtslage ab 2005) unterliegen und rechnete sie i.H.v. € 253.971,- (2005) bzw. € 2.120.701,- (2006) dem Gewinn hinzu.

Das Finanzamt Wien 1/23 folgte den Darstellungen der Ap. und erließ in dem wiederaufgenommenen Verfahren einen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2005 sowie einen Feststellungsbescheid Gruppenmitglied für das Jahr 2006

Die Bf. erhob mit Eingabe vom 8. Oktober 2010 eine als Beschwerde zu wertende Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid des Jahres 2005, den damit verbundenen Wiederaufnahmebescheid, den Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006 sowie den dazu ergangenen Wiederaufnahmebescheid. Gemäß § 12 Abs 2 KStG 1988 seien Aufwendungen und Ausgaben nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen (steuerneutralen) Vermögensmehrungen und Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stünden. Eine Ausnahme von diesem generellen Abzugsverbot bilde § 11 Abs 1 Z 4 KStG 1988, nach der Zinsen im Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen im Sinne des § 10 KStG 1988 als Betriebsausgaben steuerlich abzugsfähig seien. Bei den von der Bf. in den Jahren 2005 und 2006 als Betriebsausgaben geltend gemachten Geldbeschaffungskosten sei einerseits von Bedeutung, ob Geldbeschaffungskosten unter den Zinsbegriff des § 11 Abs 1 Z 4 KStG 1988 zu subsumieren seien (nachfolgend Punkt a) bzw. ob die Bestimmung des § 12 Abs 2 KStG 1988 im Rahmen der Gruppenbesteuerung anwendbar sei (Punkt b).

a) Für den Begriff "Zinsen" gebe es in weder im Zivil- noch im Steuerrecht eine gesetzliche Definition wobei der Umfang dieses Begriffes für ertragsteuerliche Zwecke durch Interpretation des Gesetzestextes herzuleiten sei. Der Zinsbegriff gemäß § 11 Abs 1 Z 4 KStG 1988 sei gemäß Literatur und Judikatur in Anlehnung an den Schuldzinsbegriff weit auszulegen und betreffe alle für die Überlassung des Kapitals zur Nutzung zu leistenden laufenden und einmaligen Zahlungen, sofern diese nicht die Tilgung des Fremdkapitals betreffen würden. Lediglich Aufwendungen, die den Stamm des Fremdkapitals betreffen würden, seien vom Zinsbegriff des § 11 Abs 1 Z 4 KStG 1988 auszunehmen. Für die Einstufung von Vergütungszahlungen als Zinsen sei es unerheblich, ob diese einmalig oder fortlaufend zu zahlen seien. Die Analyse des Begriffes der Zinsen iSd § 11 Abs 1 Z 4 KStG 1988 durch teleologische Interpretation führe nach Ansicht der Bf. zu einem eindeutigen Ergebnis. Der Zweck des § 11 Abs 1 Z 4 KStG 1988 bestehe darin, sicherzustellen, dass Finanzierungsaufwendungen, die im

Zusammenhang mit dem Erwerb von Einkaufsquellen stünden steuerlich abzugsfähig wären. Die Steuerfreiheit der Dividendenerträge sei eine systematisch bedingte Befreiung, die eine effektive Doppelbesteuerung von Unternehmensgewinnen verhindern solle. In diesem Sinne liege keine steuerliche Begünstigung vor, die die Nichtabzugsfähigkeit von damit im Zusammenhang stehenden Finanzierungskosten rechtfertigen würde. Der Zweck von § 11 Abs 1 Z 4 KStG 1988 könne nicht darin bestehen, nur Zinsen in einem engeren Wortsinn zum Abzug zuzulassen. Auch andere Kosten zur Aufnahme und Nutzung des Fremdkapitals (wie insbesondere Kapitalbeschaffungskosten, Disagio, Gebühren, Provisionen, usw.) müssten daher abzugsfähig sein. Eine unterschiedliche Behandlung von Geldbeschaffungskosten und Zinsen erscheine insofern unsachlich, als sie zu unterschiedlichen Besteuerungsfolgen führen würde, je nachdem ob eine Bank Geldbeschaffungskosten gesondert in Rechnung stelle oder in Form von höheren Zinsaufwendungen verrechne. In der Literatur werde einhellig die Ansicht vertreten, dass der Steuerabzug ab 2005 auch vor dem Hintergrund der zu Grunde liegenden Bestimmung nicht nur für Zinsen, sondern auch für die Geldbeschaffungskosten zustehen müsse.

b) Zur Abzugsfähigkeit von Geldbeschaffungskosten im Rahmen einer Unternehmensgruppe erläutert die Bf., dass ab 2006 die Geldbeschaffungskosten ihrer Ansicht nach deshalb abzugsfähig seien, da nach Errichtung der steuerlichen Unternehmensgruppe eine Anwendung des Abzugsverbotes des § 12 Abs 2 KStG 1988 aus systematischen Gründen nicht möglich und die Frage nach der Anwendbarkeit von § 11 Abs 1 Z 4 KStG 1988 in diesem Fall daher obsolet wäre. Innerhalb einer Unternehmensgruppe komme es nach § 9 KStG 1988 zu einer steuerpflichtigen Zurechnung des Ergebnisses des Gruppenmitglieds zum Gruppenträger. Die Geldbeschaffungskosten stünden ab Errichtung einer Unternehmensgruppe nicht mehr mit steuerfreien Dividendenerträgen, sondern mit steuerwirksam zugerechneten Gewinnen in Zusammenhang (Da das steuerlich maßgebende Ergebnis beim Gruppenträger in die Bemessungsgrundlage einfließe, sei eine nachfolgende handelsrechtliche Gewinnausschüttung steuerlich unbeachtlich, da eine doppelte steuerliche Erfassung beim selben Steuersubjekt nicht denkbar sei). Diese Auffassung sei von der österreichischen Finanzverwaltung hinsichtlich der ehemaligen Organschaft geteilt worden. In Rz 467 der damals aktuellen Körperschaftsteuerrichtlinien 2001 sei die Zurechnung des (positiven) Organergebnisses als steuerwirksamer Vorgang und nicht als Beteiligungsertrag iSd § 10 Abs 1 KStG qualifiziert worden. Daher seien laut Ansicht der Finanzverwaltung Schuldzinsen für ein Darlehen zum Erwerb der Beteiligung an einer künftigen Organgesellschaft im Fall eines anerkannten Vollorganschaftsverhältnisses als Betriebsausgaben abzugsfähig. Da in der Systematik der Ergebniszurechnung zwischen Organschaft und steuerlicher Unternehmensgruppe keine Unterschiede bestehen würden, müsse dies auch für die Unternehmensgruppe gelten. Damit sei unabhängig von der Auslegung des Zinsbegriffes ab 2006 jedenfalls eine steuerliche Abzugsfähigkeit der Geldbeschaffungskosten gegeben. Die Bezug habende Rz 467 sei erst im Zuge des Wartungserlasses 2006 (kundgemacht am 10. Mai 2007) aus den

KStR 2001 herausgenommen worden. Da die Unternehmensgruppe zu diesem Zeitpunkt bereits begründet gewesen sei und sich die Rechtslage materiell (in Bezug auf die Einkünftezurechnung) nicht geändert habe, würde die Versagung des Zinsabzugs eine Unbilligkeit im Sinne von § 236 BAO darstellen, da ein Verstoß gegen Treu und Glauben vorliege.

Die Ap. nahm zu der Beschwerde mit Schreiben vom 1. April 2011 Stellung. Zum Zinsbegriff gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 sei den Argumenten der Berufungswerberin entgegenzuhalten, dass die Rechtsprechung von einem engen Zinsbegriff ausgehe. Mit dem StReformG 2005 (BGBl. I Nr. 54/2004) sei die Bestimmung des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 neu eingeführt worden. Während im Begutachtungsentwurf zur Regierungsvorlage noch der Begriff "Kosten der Fremdfinanzierung" verwendet worden sei, finde sich in der geltenden Gesetzesfassung die Formulierung "Zinsen im Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung" weshalb nach dem historischen Willen des Gesetzgebers von einem engen Zinsbegriff auszugehen sei. Der Begriff der Zinsen sei enger als die Finanzierungskosten und betreffe die unmittelbare Gegenleistung des Schuldners für die Überlassung von Fremdkapital. Die Zinsen könnten fix, variabel oder gewinnabhängig ausgestaltet sein wobei es keine Rolle spiele, ob Zinsvorauszahlungen oder -nachzahlungen geleistet würden, weshalb auch Unterschiedsbeträge zwischen dem Zuzahlungs- und Rückzahlungsbetrag Zinsen iSd § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 seien. Nicht unter den Zinsbegriff würden sonstige Kosten fallen, die zwar im Zusammenhang mit der Finanzierungsverbindlichkeit stehen, aber keine unmittelbare Gegenleistung (an den Gläubiger) für die Überlassung des Kapitals darstellen würden. Dies betreffe u.a. Vermittlungs- und Abschlussgebühren sowie Kredit- oder Darlehensgebühren iSd § 33 GebG. Auf das Körperschaft- und Kapitalertragsteuerprotokoll wurde verwiesen. Zur Abzugsfähigkeit von Geldbeschaffungskosten im Rahmen einer Unternehmensgruppe erläutert die Ap., den Argumenten der Berufungswerberin könne nicht gefolgt werden, da § 11 Abs 1 Z 4 KStG 1988 auch bei Gruppenmitgliedern zur Anwendung komme. § 10 KStG 1988 gelte nunmehr - anders als nach den Regelungen der Vollorganschaft iSd § 9 KStG 1988 idF. vor dem SteuerreformG 2005 - gleichermaßen für Mitgliedskörperschaften und für Nichtgruppenmitglieder. Dem entsprechend sei die vor der Steuerreform 2005 differenzierende Rechtsgrundlage für die unterschiedliche Behandlung von Schuldzinsen iZm dem Erwerb von Beteiligungen an Organgesellschaften und Nichtorgangesellschaften weggefallen. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 komme daher gleichermaßen für Gruppen- und Nichtgruppengesellschaften zum Tragen. Die Gruppenbesteuerung sei nicht mehr mit der früheren "Sonderstellung" der Organschaft vergleichbar. Bei der Gruppenbesteuerung bleibe jedes Gruppenmitglied eigenständiges Steuersubjekt und es komme ausschließlich zu einer steuerlichen Ergebniszurechnung.

In ihrer Gegenäußerung vom 31. Mai 2011 erläutert die Bf., dass der Ansicht, wonach aufgrund des historischen Willens des Gesetzgebers von einem engen Zinsbegriff auszugehen sei, nicht gefolgt werden könne. Der vom Gesetzgeber verwendete Begriff "Zinsen" sei - wie von Tissot in einer eingehenden Untersuchung nachgewiesen - in der österreichischen und deutschen Judikatur sehr weit auszulegen und umfasse sämtliche einmalige oder laufende Leistungen in Geld oder Geldwert, die der Schuldner an den Gläubiger als Entgelt für die Überlassung eines bestimmten Kapitals zur Nutzung entrichte. Unter dem Begriff der "Schuldzinsen" seien nach der Judikatur alle Nebenkosten des aufgenommenen Fremdkapitals, wie z.B. Finanzierungskosten, Kapitalbeschaffungskosten, das Disagio und zu entrichtende Gebühren und Provisionen zu subsumieren, unabhängig davon, ob sie an den Fremdkapitalgeber direkt oder an Dritte zu entrichten seien. Dafür spreche auch die Tatsache, dass in den erläuternden Bemerkungen zum StRefG 2005 auch zum finalen Gesetzeswortlaut weiterhin von abzugsfähigen "Finanzierungskosten" gesprochen werde, was eine weite Auslegung des Zinsbegriffes gebiete.

In Bezug auf die Abzugsfähigkeit von Geldbeschaffungskosten im Rahmen einer Unternehmensgruppe (ab 2006) könne der Ap. nicht gefolgt werden wenn sie ausführe, dass die Gruppenbesteuerung nicht mit der früheren "Sonderstellung" der Organschaft vergleichbar sei, da jedes Gruppenmitglied ein eigenständiges Steuersubjekt bleibe und es lediglich zu einer steuerlichen Ergebniszurechnung komme. Zinsaufwendungen im Zusammenhang mit dem Erwerb von Beteiligungen an Organgesellschaften seien nach allgemein herrschender Rechtsansicht steuerlich abzugsfähig. Wesentliches Argument für die Abzugsfähigkeit sei nach den KStRL Rz. 467, dass die Zinsaufwendungen aus steuerlicher Sicht nicht mit steuerfreien Beteiligungserträgen iSd § 10 Abs 1 KStG 1988 stehen würden, sondern mit der steuerwirksamen Zurechnung des Organergebnisses. Nichts anderes könne für die Gruppenbesteuerung gelten, die die Organschaft gem. § 9 KStG 1988 vor dem StRefG 2005 ablöse. In der Systematik der steuerlichen Ergebniszurechnung zwischen Organschaft und steuerlicher Unternehmensgruppe bestünden keine Unterschiede. Auch bei der Gruppenbesteuerung würden die Zinsaufwendungen in Zusammenhang mit steuerwirksamen Ergebniszurechnungen stehen, nachfolgende Gewinnausschüttungen hätten steuerlich keine Wirkung. Die Tatsache, dass die Tatbestandsvoraussetzungen der Organschaft enger gewesen seien als die der Gruppenbesteuerung, da iR der Organschaft neben der finanziellen auch eine organisatorische und wirtschaftliche Eingliederung und ein Ergebnisabführungsvertrag erforderlich gewesen wäre, könne keine Rolle spielen. Entscheidend sei lediglich, dass die X2 ab 2006 steuerwirksame Ergebniszurechnungen erhalten habe und die Zinsaufwendungen für den Erwerb der Beteiligung in unmittelbarem Zusammenhang mit diesen Erträgen gestanden seien. Auch die Aussage in den erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage des StRfG 2005, dass in Zukunft auch Finanzierungszinsen für Beteiligungserwerbe außerhalb der Gruppenbildung steuerlich abgezogen werden könnten, lasse den Schluss zu, dass im Zusammenhang mit einer Unternehmensgruppe

die Finanzierungszinsen auch ohne Anwendung des § 11 Abs 1 Z 4 KStG 1988 abzugsfähig seien.

In einer Stellungnahme des Finanzamtes vom 25. Februar 2015 wird in Bezug auf das Erkenntnis des VwGH vom 27. Februar 2014, Zl. 2011/15/0199 darauf verwiesen, dass sich der Gerichtshof der gewerbesteuerlichen Kommentierung von Philipp anschließe, wonach Bereitstellungsgebühren für in der Folge tatsächlich in Anspruch genommene Kredite zum Entgelt für die Nutzung des kreditierten Kapitals zählen und daher als Zinsen anzuerkennen seien. Geldbeschaffungskosten oder laufender Verwaltungsaufwand hätten nicht zu den Zinsen i.S.d. GewStG gezählt. Das Finanzamt vertrete daher die Ansicht, dass die mit der Fremdkapitalaufnahme verbundenen Geldbeschaffungs- und Nebenkosten nicht zu den Zinsen zählen würden. Im vorliegenden Fall handle es sich um eine Pauschalberechnung diverser Kosten (general project fees (finance related), General project fees post closing work, Debt arrangement fees, Debt arrangement fees – debt advisory) die jedenfalls keine Bereitstellungsgebühren im Sinne des (oben zit.) VwGH-Erkenntnisses darstellen würden. Auf Rz. 1254 der KStRL 2013 wurde verwiesen. Das Finanzamt verweise des Weiteren darauf, dass es sich um eine komplexe Mezzaninfinanzierung handle, eine Finanzierungsart die in ihrer rechtlichen und wirtschaftlichen Ausgestaltung eine Zwitterstellung zwischen Eigen- und Fremdkapital einnehme. Den vorliegenden Unterlagen könne nicht entnommen werden, wie die Mezzaninfinanzierung im Jahr 2005 steuerlich einzustufen sei und ob überhaupt Fremdfinanzierungskosten vorliegen würden.

Mit Vorhalt des BFG vom 27. Februar 2015 wurde die Bf. um Beantwortung näherer Fragen zu den geltend gemachten Geldbeschaffungskosten (sowie um Vorlage damit zusammenhängender Unterlagen) ersucht. In Beantwortung des Vorhalts mit Schreiben vom 13. März 2015 erläutert die Bf., dass sie im Jahr 2005 ausschließlich die Beteiligung an der Hv (der vormaligen Sx ) erworben habe, die ihrerseits Beteiligungen an mehreren namentlich dargestellten ausländischen Gesellschaften gehalten habe. Der Kreditvertrag sei am 30. Juni 2005 abgeschlossen worden, wobei es sich bei den Kreditgebern um externe Banken (und nicht um verbundene Unternehmen) gehandelt habe. Die Geldbeschaffungskosten seien im Rahmen einer Gesamttransaktionsfinanzierung bei der Lv i.H.v. € 54.321.589,91 zentral im Ausland angefallen, wobei der für die Bf. aliquot ermittelte Anteil i.H.v. € 3.555.602,75 an diese weiterverrechnet worden sei. Eine Aufstellung der weiterbelasteten Kosten wurde beigelegt.

In der mündlichen Verhandlung brachte die Bf. vor, dass der VwGH in seinem Erkenntnis vom 27. Februar 2014, Zl. 2011/15/0199 eindeutig die Abzugsfähigkeit der Geldbeschaffungskosten auf Grundlage des ‚weiten‘ Zinsbegriffes bestätigt habe. Zu den

Ausführungen der Finanzverwaltung, wonach die Fremdverzinsung in Frage zu stellen sei wurde angemerkt, dass diese nachweislich vorliege und auch Seitens der Betriebsprüfung keine gegenteiligen Argumente vorgebracht worden seien. Der Vertreter des Finanzamtes bestätigte, dass aus Sicht der Behörde nunmehr unstrittig eine Fremdfinanzierung vorliege. Es werde von Seiten der Behörde auf die aktuelle Gesetzesänderung verwiesen, wobei in den erläuternden Bemerkungen klar der enge Zinsbegriff anzuwenden sei. Die verrechneten Kosten würden nach Ansicht des Finanzamtes teilweise solche betreffen, die nicht Kosten der Geldbeschaffung darstellen würden sondern vermutlich Projektkosten und schon aus diesem Grund kein Entgelt für die Kapitalüberlassung darstellen würden. Die Vertreterin der Bf. erläutert, dass sämtliche Kosten (u.a. arrangement fees) unmittelbar und eindeutig mit der Finanzierung in Zusammenhang stünden. Zur Anwendung des engen Zinsbegriffes nach dem Gewerberecht und Ausführungen des Reichsfinanzhofes wurde von ihr angemerkt, dass es zwischenzeitlich Interpretationen und Judikatur des BFH zur Beurteilung der Zinsen in einer weiten Form gebe. Der Vertreter des Finanzamtes verweist auf den Kommentar zur Gewerbesteuer (Philipp), wonach Geldbeschaffungskosten nicht dem engen Zinsbegriff unterliegen.

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

#### **Wiederaufnahmebescheide 2005-2006**

§ 303. (1) BAO lautet (auszugsweise):

Ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren kann auf Antrag einer Partei oder von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn

...

b) Tatsachen oder Beweismittel im abgeschlossenen Verfahren neu hervorgekommen sind,

...

und die Kenntnis dieser Umstände allein oder in Verbindung mit dem sonstigen Ergebnis des Verfahrens einen im Spruch anders lautenden Bescheid herbeigeführt hätte.

Im Zuge der Beschwerdeschrift vom 8. Oktober 2010 wurde auch Beschwerde gegen die Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 2006 vom 11. August 2010 erhoben. Ein solcher Bescheid wurde nicht erlassen sondern, infolge der ab 2006 bestehenden Eigenschaft der Bf. als Gruppenmitglied, ein Wiederaufnahmebescheid betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006. Da sich aufgrund der weiteren Ausführungen in der Beschwerdeschrift mit ausreichender Deutlichkeit ergibt, dass die Beschwerde gegen diesen Bescheid gerichtet ist, konnte ein Mängelbehebungsverfahren gemäß § 85 (2) BAO unterbleiben (vgl. Ritz, BAO § 250 Rz. 5 m.w.N.).

Der Beschwerde gegen die Wiederaufnahmebescheide war stattzugeben, da im wiederaufgenommenen Verfahren keine Tatsachen oder Beweismittel hervorgekommen sind, die einen im Spruch anders lautenden Bescheid rechtfertigen würden. Die als Wiederaufnahmegrund im Ap.-Bericht herangezogenen Geldbeschaffungskosten im Zusammenhang mit dem Erwerb von Kapitalanteilen stellen keinen tauglichen Wiederaufnahmegrund dar (siehe unten).

Der Körperschaftsteuerbescheid 2005 vom 6. Oktober 2006 bzw. der Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2006 vom 8. Juli 2008 leben damit wieder auf.

### **Sachbescheide 2005-2006**

Gemäß § 12 (2) KStG 1988 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) Vermögensmehrungen und Einnahmen in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

§ 11 (1) KStG 1988 i.d.m.F. (BGBl I Nr. 57/2004) lautet (auszugsweise):

Bei der Gewinnermittlung gelten auch folgende Aufwendungen als Betriebsausgaben

...

4. Die Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen im Sinne des § 10, soweit sie zum Betriebsvermögen zählen.

Aufgrund der Bestimmung des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 wird das Abzugsverbot gemäß § 12 (2) KStG 1988 im Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von im Betriebsvermögen befindlichen Kapitalbeteiligungen i.S.d. § 10 KStG durchbrochen.

Die Bf. hat gegenständlich ihren 100%igen Beteiligungserwerb an der Hv ( z1 ) teilweise fremdfinanziert. Die Bf. ist als Unternehmung in eine Konzernstruktur (seit 2006 Gruppenmitglied im Rahmen des Gruppenbesteuerungsregimes) eingebettet, wobei als Nachweis für die den Geldbeschaffungskosten zugrundeliegenden Verträge ein ‚Facilities Agreement‘ vom 30. Juni 2005 zwischen der y2 (Urgroßmuttergesellschaft der Bf.) und mehreren Bankinstituten über gesamt € 1.100.000.000,- vorgelegt wurde. Ein Teil dieses Darlehensbetrages wurde im Wege eines Intercompany Darlehens an die Bf. weitergeleitet. Aus dem Anhang zum Jahresabschluss der Bf. vom 31. Dezember 2005 geht hervor, dass Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen aus einem Darlehen iHv. € 110.000.000,- gegenüber der y3 (vormals y4 – Großmuttergesellschaft der Bf.) bestehen.

Die Höhe der in Rede stehendem Geldbeschaffungskosten betrug für 2005 € 253.971,- und für 2006 € 2.120.701,-. Strittig ist deren Abzugsfähigkeit, insbesondere aufgrund der Zugrundelegung einer ‚weiten‘ oder ‚engen‘ Interpretation des Begriffes ‚Zinsen‘.



In einem im wesentlichen gleichgelagerten Fall hatte der UFS zu entscheiden, ob Bereitstellungsgebühren im Zusammenhang mit der Finanzierung des Erwerbes einer Beteiligung gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 abzugsfähig sind (UFS vom 16. November 2011 Gz. RV/1351-L/10). Dabei wurde anhand der zum Zinsbegriff ergangenen Literatur dargestellt, dass auf den wirtschaftlichen Zinsbegriff zurückzugreifen ist und die von der Behörde vorgenommene Interpretation *„zwar historisch durchaus begründbar, jedoch aus systematischer und teleologischer Sicht widerlegbar“* ist. Der UFS führt in diesem Zusammenhang als Ergebnis seiner Überlegungen aus: *„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 "Zinsbegriffes" auf die Literatur und Judikatur zum wirtschaftlichen "Schuldzinsbegriff" zurückzugreifen.“*

Der VwGH hatte im dortigen Fall nach einer Amtsrevision über die Rechtsfrage zu entscheiden. In der vom Finanzamt angestrebten Amtsbeschwerde hatte die Behörde (wie im gegenständlichen Fall) auf den Gesetzgebungsprozess und dabei darauf verwiesen, dass im ministerialen Begutachtungsentwurf noch die Formulierung ‚Kosten der Fremdfinanzierung‘ enthalten war und erst in der Regierungsvorlage durch den (engeren) Begriff ‚Zinsen‘ ersetzt wurde. Daraus folgte nach Ansicht des Finanzamtes, dass i.S. einer historischen Interpretation von einem engen Zinsbegriff auszugehen sei.

Der VwGH hat dazu in seinem Erkenntnis vom 27. Februar 2014, Zl. 2011/15/0199 dargetan, dass eine historische Interpretation, die sich auf den Ersatz der Formulierung des ministerialen Begutachtungsentwurfes mit der Wortfolge ‚Kosten der Fremdfinanzierung‘ und der endgültigen Regierungsvorlage, die stattdessen den Begriff ‚Zinsen‘ verwendet, stützt der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen kann, da *„im Schoß der Exekutive gepflogene Überlegungen nicht der Legislative zugerechnet werden können“*. Die Erläuterungen der Regierungsvorlage zu § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 würden von Finanzierungskosten sprechen, die **keinen Hinweis auf eine Einschränkung des Zinsbegriffes** erkennen lassen würden, wobei er des Weiteren ausführt: *„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 Zinsbegriff auseinander gesetzt. Zinsen sind demnach Entgelt für die Nutzung von überlassenem Kapital (vgl. beispielsweise das hg. Erkenntnis vom 29. Mai 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.*

Soweit im Gefolge des Erkenntnisses in der Literatur die Ansicht vertreten wurde (Mayr, RdW 2014 S 474 Fremdfinanzierungszinsen für Beteiligungen und juristische Auslegungslehre), dass der VwGH infolge seines Rückgriffes auf den gewerbsteuerlichen Zinsbegriff diesen zwar um Bereitstellungsprovisionen, nicht jedoch um sonstige Nebenkosten wie Geldbeschaffungskosten erweitern wollte, ist dazu festzuhalten, dass, wie der Autor dazu ausführt, sich der VwGH auf den Gewerbesteuerkommentar von Philipp bezieht, der dort keine eigene Meinung angibt, sondern die Rechtsprechung des RFH wiedergibt. Demnach ergibt sich an anderer Stelle des vom VwGH zit. Kommentars (§ 7 Rz. 90) aus einem weiteren Urteil des RFH, dass Geldbeschaffungskosten, laufender Verwaltungsaufwand und Depotgebühren nicht als Zinsen i.S.d. Gewerbesteuergesetzes anzusehen sind (RFH, RStBl. 1938, S 1117 und 1118 und 1939, S 711 und 762).

Die dargelegte Ansicht ist abzulehnen.

Der VwGH hat in seiner Entscheidung auch darauf hingewiesen, dass die Erläuterungen zur Regierungsvorlage insoweit zur Interpretation des Gesetzestextes dienen können, als sich aus den Umständen ergibt, dass der Gesetzgeber von diesem Verständnis des von ihm beschlossenen Gesetzestextes ausgegangen ist. Nachdem die Erläuterungen von Finanzierungskosten sprechen, ist, wie der VwGH ausführt, kein Hinweis auf eine Einschränkung des Zinsbegriffes erkennbar.

Der erkennende Senat schließt sich der in der oben erwähnten Berufungsentscheidung Gz. RV/1351-L/10 vertretenen Rechtsansicht an, wonach die Steuerbefreiung gemäß § 10 KStG 1988 lediglich der Vermeidung der Doppelerfassung von Beteiligungserträgen dient und keine Steuerbegünstigung darstellt, die ein Abzugsverbot nach § 12 Abs. 2 KStG 1988 rechtfertigt, weshalb bei der Auslegung des "Zinsbegriffes" auf die Literatur und Judikatur zum wirtschaftlichen "Schuldzinsbegriff" zurückzugreifen ist.

Schon Tissot (Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen gem. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG, SWK 35/36 2004) verweist darauf, dass die ertragsteuerliche Definition von Zinsen vom BFH in ständiger Rechtsprechung weit ausgelegt wird und sogar Reisekosten für die Kreditbesorgung umfasst, da nach seiner Ansicht alle Aufwendungen für das zur Verfügung gestellte Kapital als Zinsen zu betrachten sind. In den ertragsteuerlichen Bestimmungen findet sich ein Zinsbegriff in Form der ‚Schuldzinsen‘ in § 16 (1) Z 1

EStG 1988, wonach diese, so sie mit einer Einkunftsart in Zusammenhang stehen, als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Gemäß Doralt Einkommensteuergesetz, Kommentar<sup>3</sup> § 16 Rz. 52 zählen zu den Schuldzinsen auch Kapitalbeschaffungskosten wie Kreditprovisionen, Kreditgebühren und Kosten der grundbücherlichen Sicherstellung.

Nach Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch, § 16 Rz. 23 ist der Begriff Schuldzinsen weit auszulegen und umfasst dabei jedes Entgelt für die Kapitalnutzung wie u.a. Hypothekenbestellungskosten, Makler- und Notariatskosten, Bereitstellungszinsen, Bereitstellungsprovisionen und Bearbeitungsgebühren.

Nach h.o. Auffassung ging der VwGH von keinem zusätzlichen, dem § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 immanenten Zinsbegriff iSd. ehemaligen § 7 Z 1 GewStG 1953 aus, der neben Zinsen lediglich Bereitstellungsprovisionen für tatsächlich in Anspruch genommene Kredite (laut Kommentar Phili pp), nicht aber auch sonstige Geldbeschaffungskosten umfasst.

Auch die weiteren Ausführungen des Finanzamtes in der mündlichen Verhandlung vermögen dessen Rechtsansicht nicht zum Erfolg zu verhelfen. Wenn der Gesetzgeber mit Budgetbegleitgesetz 2014 dem § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 einen weiteren Nebensatz angefügt hat, wonach Geldbeschaffungs- und Nebenkosten nicht abgezogen werden dürfen, so ist dies für den gegenständlich zu beurteilenden Besteuerungszeitraum unbeachtlich.

Die geltend gemachten Fremdfinanzierungskosten sind somit im gegenständlichen Verfahren als Betriebsausgabe abzugsfähig.

Zu den für das Jahr 2006 von der Bf. weiterführenden Überlegungen zur Abzugsfähigkeit der Kosten in der Unternehmensgruppe ist anzuführen: Die Bf. ist ab 2006 Gruppenmitglied mit der X2, I als Gruppenträger. Bei der Gruppenbesteuerung bleibt die Steuersubjektivität der einzelnen Mitglieder erhalten, die steuerlichen Ergebnisse der Gruppenmitglieder werden jedoch dem Gruppenträger zugerechnet. Das Ergebnis des einzelnen Gruppenmitglieds ist auf Ebene der Gruppenmitglieder ohne Zwischenergebniseliminierung nach den allgemeinen steuerlichen Regeln zu ermitteln und festzustellen (vgl. Lang/Schuch/Staringer KStG Kommentar § 9 Rz. 163). Da die Abzugsfähigkeit der Fremdfinanzierungskosten bereits auf Ebene der Bf. anerkannt wurde, war auf die weitergehende Argumentation der Bf. zur Unternehmensgruppe für das Jahr 2006 nicht mehr einzugehen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 9 i.V.m. Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da die hier aufgeworfene Rechtsfrage vom VwGH in seinem Erkenntnis Zl. 2011/15/0199 vom 27. Februar 2014 in Prüfung gezogen und beurteilt wurde, wobei das gegenständliche Erkenntnis den dortigen Ausführungen folgt.

Wien, am 22. April 2015