

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf, Adr, vertreten durch Vertreter gegen die Bescheide des FA Wien 2/20/21/22 vom 07.06.2013, betreffend Feststellungsbescheid Gruppenträger 2011 und Körperschaftsteuer Gruppe 2011 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden geändert.

Das Einkommen Gruppenträger 2011 wird mit -233.568,22 € festgestellt.

Die Körperschaftsteuer Gruppe 2011 wird mit 488.115,00 € festgesetzt.

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

## Entscheidungsgründe

### Sachverhalt:

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist die Muttergesellschaft von N GmbH. Im Jahr 2010 hat die Bf von N GmbH ein Darlehen erhalten, für das im Jahr 2011 Zinsen in Höhe von 1.282.298,14 bezahlt wurden. Dieser Betrag wurde in der Feststellungserklärung Gruppenträger 2011 sowie in der Körpersteuertestesterklärung Gruppe 2011 als Betriebsausgabe geltend gemacht.

Die Bf ist Gruppenträgerin einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG, der auch die Darlehensgeberin als Gruppenmitglied angehört.

Im Feststellungsbescheid Gruppenträger 2011 sowie im Körperschaftsteuerbescheid 2011 wurden Zinsen aus dem Erwerb von Kapitalanteilen nicht als Ausgaben anerkannt, da diese gem. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG idF BudgBG 2011 seit 01.01.2011 nicht mehr abzugsfähig sind.

Die Bf ist an der Mitunternehmerschaft BG GmbH & Co beteiligt.

Mit Feststellungsbescheid des Finanzamtes 2/20/21/22 vom 19.02.2015, St.Nr. xxxxxxxx betreffend BG GmbH & Co wurden die Einkünfte der Bf mit -693.382,09 € festgestellt. In den angefochtenen Bescheiden wurden die Einkünfte der Bf mit -707.871,14 € angesetzt.

In der nunmehr als Beschwerde zu behandelnden Berufung wird eingewendet:

## I) Anträge

Wir beantragen

- a) die Aufhebung des Feststellungsbescheides Gruppenträger 2011 und Neufestsetzung des Einkommens gem § 9 Abs 6 Z 2 KStG im Jahr 2011 mit € - 1.530.356,01.
- b) die Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides Gruppe 2011 und Neufestsetzung der Körperschaftsteuer für 2011 unter Berücksichtigung des Einkommens des Gruppenträgers Bf mit € - 1.530.356,01.
- c) die Anberaumung einer mündlichen Berufungsverhandlung im Falle der Vorlage unserer Berufung an den UFS.

## II) Berufungsbegehren

Mit dem Feststellungsbescheid Gruppenträger 2011 wurde das Einkommen gem. § 9 Abs. 6 Z 2 KStG mit € - 248.057,87 festgesetzt. Abweichend von der eingereichten Körperschaftsteuererklärung 2011 wurden Zinsen in Höhe von € 1.282.298,14 nicht als Betriebsausgaben anerkannt.

Die bekämpften Bescheide sind mit Rechtswidrigkeit infolge der Verletzung von Verfahrensvorschriften und wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit belastet, weshalb wir den Antrag auf Aufhebung der Bescheide und Stattgabe unserer Berufung stellen.

## III) Berufungsbegründungen

### a) Verletzung von Verfahrensvorschriften:

Bereits in der Steuererklärung haben wir eine ausführliche Stellungnahme beigeschlossen, in welche wir die Nichtanwendbarkeit der laut Budgetbegleitgesetz 2011 neu gefassten Bestimmung des § 11 Abs 1 Z 4 KStG ausgeführt haben. Das Finanzamt ist in seiner Begründung des Feststellungsbescheides mit keinem Wort auf unsere umfangreichen Ausführungen eingegangen, weshalb der Grundsatz des Parteiengehörs im Sinne des § 115 BAO verletzt wurde.

Weiters ist aus unseren Ausführungen zu entnehmen, dass die Gesetzesnovelle verfassungsrechtlich bedenklich ist; zwar hat der Verfassungsgerichtshof mittlerweile eine abweisende Beurteilung betreffend § 11 Abs 1 Z 4 KStG in der Fassung des BBG 2011 (BGBl. Nr. I 2010/111, wirksam ab 01.01.2011) judiziert; der Anlassfall für die Verfassungsgerichtshofbeschwerde (Köst-Vorauszahlungsbescheid!!) ist aber mit dem gegenständlichen Sachverhalt nicht annähernd vergleichbar.

Um Wiederholungen zu vermeiden, dürfen wir auf unsere ausführliche Stellungnahme im Rahmen der Einreichung der Körperschaftsteuererklärung 2011 hinweisen. Diese Ausführungen haben wir als Anlage I dieser Berufung beigelegt und dürfen den Inhalt unseres Schreibens als weitere Begründung gegenständlich machen.

### b) Inhaltliche Rechtswidrigkeit

#### b1) Sachverhalt:

Zum besseren Verständnis dürfen wir zuvor den Sachverhalt gerafft darstellen:

Im Jahr 2010 hat unsere Gesellschaft die Geschäftsanteile an der AD GmbH sowie der ie GmbH von einem deutschen konzernverbundenen Unternehmen erworben. Zuvor wurden die beiden Zielgesellschaften AD und ie in Deutschland von einer Zwischenholding gehalten, welche als Joint-Venture zwischen dem Mutterkonzern Bn AG und einem Dritten konfiguriert war. Auf Grund wechselseitiger Put- und Call-Optionen konnte nur Bn AG in einem bestimmten Zeitfenster die Anteile des Dritten erwerben. Bereits anlässlich des Erwerbes war allen Beteiligten klar, dass die Geschäftsanteile in Deutschland nur auf Grund der zivilrechtlichen Vereinbarungen vom deutschen Mutterunternehmen aufgegriffen werden, aber in weiterer Folge die deutsche Zwischenholding die österreichischen Beteiligungen an die Österreich-Holding (Bf) verkaufen werde. Wirtschaftlich betrachtet handelte es sich nicht um einen 100 %igen Konzernbeteiligungserwerb, weil zeitnah vor der Übertragung der Geschäftsanteile auf Bf der Konzern die Geschäftsanteile mittelbar von einem fremden Dritten erworben hat.

Die Finanzierung des Kaufpreises erfolgte über die Firma AT GmbH (nunmehr N GmbH, im Folgenden kurz „N“ genannt). N ist ein Konzernunternehmen (100 %ige Tochtergesellschaft der Bf) und übt neben dem Betrieb eines Callcenters auch die Funktion eines Cash-Poolingträgers aus.

Wesentlich ist, dass N laut Jahresabschluss 2011 einen Zinsertrag in Höhe von € 1.988.308,93 aus dem Cash-Pooling lukrieren konnte, dem ein Zinsaufwand (betreffend Cash-Pooling) in Höhe von € 1.169.656,50 gegenüber stand. Per Saldo hat demnach N einen Ertrag aus dem Cash-Poolingbereich in Höhe von € 818.652,43 lukriert. Die Sollzinsen wurden aber nicht in das Ausland bezahlt, sondern an die österreichische Bank bzw. die anderen österreichischen Cash-Poolingteilnehmer.

Im Jahr 2011 waren folgende Firmen Teilnehmer am Cash-Pooling:

N GmbH

Bf

BGKS GmbH & Co KG

„D“ Geschäftsführungs-Gesellschaft m.b.H.

VBK Gesellschaft m.b.H.

VBK Gesellschaft m.b.H. & Co KG

ie Austria GmbH

ao I services GmbH

ao xy GmbH

Sachverhaltsmäßig ist noch weiters zu beachten, dass die oben genannten Kapitalgesellschaften in einer körperschaftsteuerlichen Gruppe gem. § 9 KStG zusammengefasst sind. Als Gruppenträger fungiert die Bf.

b2) Rechtliche Würdigung:

Ausgehend von dem obig geschilderten Sachverhalt ergibt sich auf Grund der kurzfristigen und unerwarteten Gesetzesänderung des § 11 Abs 1 Z 4 KStG die Nichtabzugsfähigkeit der Zinsen auf der Ebene der Bf, während der Zinsertrag

von der eigenen Tochtergesellschaft N GmbH erfolgswirksam vereinnahmt wurde und hiefür auch Körperschaftsteuer - auf der Ebene des Gruppenträgers Bf anfällt. Auf Grund des Gruppenbesteuerungskonzeptes wurden letztlich Zinsen „von der rechten in die linke Tasche“ gewirtschaftet, welche wegen der neuen Bestimmung des § 11 Abs 1 Z 4 KStG auf der Ebene des Gruppenträgers laut Ansicht der Finanzverwaltung keinen Aufwand darstellen, obwohl der - spiegelbildliche - Zinsertrag bei der Tochtergesellschaft und dem Gruppenmitglied N voll zu versteuern wäre. Im Rahmen des Gruppenbesteuerungskonzeptes darf aber kein Raum für eine fragmentierte Betrachtungsweise (einerseits Steuerpflichtiger Ertrag auf der Ebene des Gruppenmitgliedes - andererseits nicht abzugsfähiger Aufwand auf der Ebene des Gruppenträgers) verbleiben! Ausdrücklich dürfen wir auf den in RdW 8/2010, Seite 536 ff, publizierten Artikel von Sektionschef Univ.Prof. DDr. Gunter Mayr, Bundesministerium für Finanzen, Gruppenbesteuerung: Verlustvortrag bei Umgründungen, verweisen und auf Punkt 3. Ergebnis hinweisen, wonach der mittlerweile als Leiter der Steuersektion tätige Autor ausdrücklich eine „gruppenbezogene Betrachtung“ favorisiert. Im gegenständlichen Fall ist dies auch absolut systemgerecht und vermeidet ansonsten unweigerlich entstehende rechtliche Verwerfungen.

Aus den Erläuternden Bemerkungen und den in Vorträgen und Artikeln von Ministerialbeamten vertretenen Äußerungen zur Notwendigkeit der Novellierung des § 11 Abs 1 Z 4 KStG wird auf die Hintanhaltung von missbräuchlichen Gestaltungen verwiesen. Diese missbräuchlichen Gestaltungen offenbarten sich darin, dass Zinsen im Zusammenhang mit einem Konzernbeteiligungserwerb in Österreich aufwandswirksam berücksichtigt wurden, während die veräußerte Konzerngesellschaft im Ausland keine bzw. nur eine geringere Steuerbelastung für den Zinsertrag tragen musste. Abgesehen davon, dass der Gesetzgeber diese Einsicht bereits wenige Jahre zuvor hätte haben können, als er den Zinsenabzug gesetzlich zugelassen hat (Steuerreformgesetz 2005), trifft eben diese Argumentation im gegenständlichen Fall nicht zu und bewirkt eine vom Gesetzgeber nicht beabsichtigte, konfiskatorische Besteuerung. Dieser Konflikt kann nur in Form einer teleologischen Reduktion system- und gesetzeskonform gelöst werden, indem im Rahmen des Gruppenbesteuerungsverfahrens § 9 KStG dahingehend Vorrang eingeräumt wird, dass Zinsaufwand und Zinsertrag innerhalb der Gruppe im Rahmen einer Primäraufrechnung vorab zu neutralisieren ist. Dieser Gedanke des „Einheitsunternehmens“ wird selbst von den höchsten Vertretern des Finanzministeriums vertreten. In dem obig zitierten Artikel hat Prof. DDr. Gunter Mayr die Rechtsansicht vertreten, dass bei Umgründungen innerhalb einer § 9 KStG-Gruppe die einschränkenden Bestimmungen der Verlustvortragsfähigkeit gemäß den Normen des Umgründungssteuergesetzes auf allen Ebenen der Gruppe zu prüfen sind. Im Endergebnis wird seitens des Autors auf Grund der Gruppenbildung gem. § 9 KStG ein Einheitsunternehmen (gruppenbezogene Betrachtung) fingiert, weshalb bei einer Umgründung innerhalb der Gruppe auch sämtliche anderen Gesellschaften innerhalb der Gruppe auf den Prüfstand der Verlustvortragsfähigkeit im Sinne des UmgrStG zu stellen seien.

Des Weiteren hat sich der UFS in jüngster Zeit mit der Problematik der Veräußerungsverluste bei Beteiligungen in der Unternehmensgruppe auseinandergesetzt. In der Entscheidung des UFS vom 31.1.2013, RV/0903-L/12, kam der UFS mit überzeugenden Argumenten zum Ergebnis, dass im Rahmen der Gruppe eine teleologische Reduktion zuzulassen ist, so dass im Ergebnis der Veräußerungsverlust bei der Zwischengesellschaft verwertet werden könne. Es handelt sich zwar um unterschiedliche Sachverhalte, doch müssen konsequenterweise die Ausführungen von Prof. DDr. Mayr sowie des UFS analog im gegenständlichen Fall zur Anwendung kommen.

Der Konzern wird geradezu bestraft, weil er die Finanzierung über ein österreichisches Konzernunternehmen veranlasst, welches diese Zinsen als laufende Erträge versteuern muss, während der ebenfalls in Österreich ansässige und steuerpflichtige Darlehensnehmer diese Zinsen nicht steuerwirksam absetzen darf. Diese Vorgangsweise widerspricht den Intentionen des Gesetzgebers, der diese Gesetzesbestimmung als „Missbrauchsabwehr“ eingeführt hat. (Siehe die Begründungen in den Erläuternden Bemerkungen!!) Im gegenständlichen Fall kann von einem Missbrauch überhaupt keine Rede sein; dem steuerpflichtigen Ertrag der N sollte nach dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und dem Leistungsfähigkeitsprinzip auch die Abzugsfähigkeit der Zinsen auf der Ebene der Bf gegenüberstehen.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass sich der strittige Fall auf einfach gesetzlicher Ebene lösen lässt, weil das Gruppenbesteuerungskonzept des § 9 KStG Vorrang vor dem Nichtabzugsfähigkeitsgebot des § 11 Abs 1 Z 4 KStG in der Fassung des Budgetbegleitgesetz 2011 hat. Bezogen auf den gegenständlichen Berufungsfall ist die Schlussfolgerung zu ziehen, dass die Zinserträge und die Zinsaufwendungen - ähnlich einem Confusiotatbestand - vorab aufzurechnen sind und folglich kein Raum mehr für die Anwendung der im § 11 Abs 1 Z 4 KStG normierten Einschränkungen verbleibt. Diese Interpretation ist nicht nur durch das Gesetz gedeckt, sondern muss nach den Intentionen des Gesetzgebers so praktiziert werden, um eine sachgerechte und den gesetzlichen Intentionen (Missbrauchsabwehr) gerecht zu werden. Auch ist die Finanzverwaltung dazu berufen und verpflichtet, im Falle einer wörtlichen Interpretation mit unsachlichem Ergebnis den Gesetzestext dahingehend auszulegen, dass dieser den Gesetzen der Logik, der Gleichheit der Besteuerung, dem Europarecht und dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspricht bzw. damit in Einklang steht. Gerade in jüngster Zeit hat der UFS mehrmals gesetzliche Bestimmungen neu interpretiert (beispielsweise UFS Linz vom 31.01.2013, RV/0903-L/12 sowie vom 06.03.2013, RV/0904-L/12); in diesen beiden Entscheidungen hat der UFS Linz klargestellt, dass Sinn und Zweck der gesetzlichen Teilwertabschreibungsverbote jeweils der Ausschluss einer doppelten Verlustverwertung, nicht hingegen die gänzliche Versagung realisierter Beteiligungsverluste sei. Ausdrücklich hat der UFS Linz festgehalten, dass dies auch dem steuerlichen Leistungsfähigkeitsprinzip widerspräche. Demzufolge sei der Gesetzeswortlaut des § 12 Abs 3 Z 3 KStG „in teleologischer Reduktion“ einzuschränken. Auch in der Entscheidung des UFS Linz betreffend die Firmenwertabschreibung im

Rahmen der Gruppenbesteuerung auf inländische Beteiligungen hat der UFS mit gewichtigen Argumenten diese Einschränkung als Verstoß des EU-rechtlich verankerten Grundsatzes der Niederlassungsfreiheit beurteilt.

Abschließend darf auch die in RZ 1108 der KStR 2013 zum Ausdruck kommende Symmetriethese angeführt werden, wonach keine Mehrfachverlustverwertung gestattet ist; daraus lässt sich auch der Umkehrschluss ableiten, dass eine asymmetrische Besteuerung im Rahmen der Gruppenbesteuerung weder systemgerecht ist noch dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprechen kann.

In der Eingabe vom 25.04.2013 wird ausgeführt:

Namens und im Auftrag unserer oben genannten Mandantin übermitteln wir Ihnen - ergänzend zu den über Finanzonline eingereichten Steuererklärungen 2011 die Beilagen Zur KÖSt-Erklärung 2011 den Jahresabschluss der Bf zum 31.12.2011.

Erläuternd zur diesjährigen Veranlagung dürfen wir Folgendes ausführen:

#### I) Sachverhalt:

Bf ist die 100%ige Muttergesellschaft von N GmbH. Bf hat im Jahr 2010 von der N GmbH ein Darlehen erhalten, für das im Jahr 2011 Zinsen in Höhe von EUR 1.282.298,14 an N GmbH gezahlt wurden.

Bf ist Gruppenträger einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG, der auch die Darlehensgeberin (N GmbH) als Gruppenmitglied angehört. Die von Bf an N GmbH aufgrund des Darlehens geleisteten Zinszahlungen werden daher auf Ebene von Bf versteuert.

Die Darlehensgeberin (N GmbH) ist andererseits die Mastercompany einer konzerninternen Cash Pooling Vereinbarung, der auch Bf als Cash Poolmitglied angehört.

Bf erwarb im Juli 2010 unter Zuhilfenahme der von N GmbH erhaltenen Darlehensmittel durch Anteilskaufvertrag jeweils einen 100%igen Anteil an ie Austria GmbH und an ao-xy GmbH von der deutschen Muttergesellschaft (beide Gesellschaften mit Sitz in Österreich).

Die Veräußerung der Beteiligungen an Bf durch die deutsche Muttergesellschaft erfolgte aus konzernstrategischen Gründen, da die österreichischen Konzerngesellschaften unter eine nationale Beteiligungsholding gebracht werden sollten.

Der von Bf an N GmbH im Zusammenhang mit den Beteiligungserwerben geleistete Zinsaufwand wurde in der beiliegenden Körperschaftsteuererklärung 2011 als aufwandwirksam behandelt.

#### II) Rechtliche Begründung

##### 1) Ausgangslage:

Mit dem Steuerreformgesetz 2005 (BGBI I 2004/57) wurde für Zinsen im Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung von Beteiligungen eine Ausnahme vom nach der Judikatur des VwGH bestehenden allgemeinen Zinsenabzugsverbot nach § 12 Abs. 2 KStG geschaffen. Durch das Budgetbegleitgesetz 2011, (BGBI I 2010/111), in der Folge kurz

BBG 2011, wurde diese Zinsenabzugsfähigkeit für Fälle des konzerninternen Erwerbes von Beteiligungen nach § 11 Abs. 1 Z 4 zweiter und dritter Teilstrich KStG mit Wirkung ab 1.1.2011 wieder zurückgenommen. Der Ausschluss der Zinsenabzugsfähigkeit trat nach dem Tag der Kundmachung im Bundesgesetzblatt am 30.12.2010 in Kraft und ist nach § 26 Z 23 lit b KStG für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2010 beginnen, anzuwenden.

Der Verfassungsgerichtshof stellte im Erkenntnis vom 29.2.2012 fest, dass der Gesetzgeber „aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht gehindert ist, die Abzugsfähigkeit der Fremdfinanzierungsaufwendungen bei Beteiligungserwerben pro futuro zur Gänze zurückzunehmen“ (VfGH 29.2.2012, B 945/11). Ebenso wenig ist er „gehindert, die Abzugsfähigkeit lediglich einzuschränken, sofern für diese Einschränkung sachliche Gründe ins Treffen geführt werden können“ (VfGH 29.2.2012, B 945/11). Unter Verweis auf etliche Literaturstellen kommt der VfGH dabei zum Ergebnis, dass die Zielsetzung, rein steuerlich motivierte Gestaltungen in Konzernen zu vermeiden, grundsätzlich als sachliches Motiv für eine derartige Einschränkung anzusehen ist.

Allerdings ist der Gesetzgeber dabei an die Schranken des verfassungsrechtlichen Vertrauenschutzes gebunden. Er darf geschützte Rechtspositionen nicht plötzlich und überraschend entziehen, sofern damit ein intensiver Eingriff in die Rechtsposition der Steuerpflichtigen verbunden ist. Darüber hinaus lässt das pauschale Zinsenabzugsverbot für konzerninterne Beteiligungserwerbe weiterhin Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Bestimmung als solcher bestehen, wie auch in der Literatur vertreten wird (Kafler, Statt „Blut und Tränen“ nur Unmut und Gähnen, Ges 2010, 249 (250); Zeitlinger, (K)eine Verletzung des Vertrauenschutzes durch § 11 Abs. 1 Z 4 KStG?!; taxlex 2012, 224 (226 ff). Der VfGH geht zwar auf die wesentlichen Punkte einer möglichen Verletzung des Vertrauenschutzes durch die Einführung des Zinsenabzugsverbotes ein, fällt aber in der Beurteilung der Verfassungswidrigkeit der Bestimmung als solcher äußerst knapp aus.

2) Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit der Bestimmung im vorliegenden Ausgangsfall: In der Literatur wurde der pauschale Ausschluss des Zinsenabzugs für konzerninterne Beteiligungserwerbe kritisiert, da es sich bei konzerninternen Beteiligungserwerben nicht generell um Steuerumgehungsmodelle handelt“ (Wolf/Kauba, Neues Zinsenabzugsverbot verfassungswidrig?, Schlagartiger Eingriff, Unwiderlegbarkeit des Missbrauchsverdachtes, SWK 2011/14 S 704; Marchgraber, Die Einschränkung des Fremdkapitalzinsabzuges bei konzerninternen Beteiligungserwerben auf dem Prüfstand, SWK 2011/14, S 608; Haider, Überblick zum und Würdigung des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG neu, taxlex 2010, 245; Lehner, Fremdfinanzierung von Beteiligungen ab 2011 - Kommentar zu § 11 Abs. 1 Z 4 KStG, GES 2011, 121 (131 ff); Plott Einschränkungen des Zinsabzuges in § 11 Abs. 1 Z 4 KStG - Auswirkungen des Budgetbegleitgesetzes 2011 auf die Konzernfinanzierung, ÖStZ 2011, 18 (21)), wie auch der Fall unserer oben genannten Mandantin belegt Ohne auf diese Einzelheiten näher einzugehen entschied jedoch der VfGH aufgrund der klar missbräuchlichen Gestaltung des ihm vorliegenden Sachverhaltes in einem Bescheidprüfungsverfahren (d.h. ohne das eigentliche Gesetzesprüfungsverfahren zu eröffnen), dass die Zurücknahme des Zinsenabzuges für Beteiligungserwerbe innerhalb

des Konzerns im Allgemeinen nicht gegen verfassungsrechtliche Grundsätze verstößt. Die Darlehensgeberin war in einer Steueroase ansässig und versteuerte die von der österreichischen Gesellschaft erhaltenen Zinsen weder im In- noch im Ausland.

Der Fall unserer oben genannten Mandantin unterscheidet sich somit grundlegend vom Ausgangsfall der verfassungsgerichtlichen Entscheidung, da keine rein steuerlich motivierte Gestaltung vorliegt, sondern wirtschaftliche Gründe für die Anteilserwerbe vorliegen und keine Umgehung österreichischer Steuern vorliegt. Die Veräußerung der Beteiligungen an ie Austria GmbH und von AD GmbH an Bf durch die deutsche Muttergesellschaft erfolgte aus konzernstrategischen Gründen, da die österreichischen Konzerngesellschaften unter eine nationale Beteiligungsholding gebracht werden sollten.

Zudem sind die Schuldner und Gläubigergesellschaft Teil der gleichen steuerlichen Unternehmensgruppe. Dies führt im Einzelnen zu folgenden Konsequenzen:

Die darlehensgebende Konzerngesellschaft (N GmbH) ist in Österreich ansässig. Die Zinszahlungen stellen daher Ertrag auf Ebene von N GmbH (Darlehensgeberin) dar und werden als solcher in Österreich zur Körperschaftsteuer erfasst. Der Ausschluss des Zinsabzuges beim Zahler ist als Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip nicht systemgerecht und führt im Ergebnis zu einer wirtschaftlichen Doppeleraffassung der Zinszahlungen in Österreich (nämlich bei Bf durch den fehlenden Abzug von der Bemessungsgrundlage und bei N GmbH durch die Besteuerung des Ertrages).

Durch die Einbindung der N GmbH (Darlehensgeberin) und Bf (Darlehensnehmerin) in eine steuerliche Unternehmensgruppe nach § 9 KStG wird zudem das steuerliche Ergebnis der N GmbH (Darlehensgeberin) der Bf (Darlehensnehmerin) als Gruppenträger zugerechnet. Dies führt dazu, dass Bf einen Zinsertrag versteuern muss, den sie selbst gezahlt hat. Da die Schuldner- und Gläubigerposition in der Unternehmensgruppe nach § 9 KStG zusammenfallen, liegt ertragsteuerlich betrachtet weder ein Ertrag noch ein Einkommen vor. Die Besteuerung eines nicht realisierten Ertrages ohne sachliche Rechtfertigungen stellt aber nach der Judikatur des VfGH einen Verstoß gegen den verfassungsgesetzlich verankerten Gleichheitsgrundsatz nach Art 7 Abs. 1 B-VG und Art 2 StGG und das daraus abgeleitete Leistungsfähigkeitsprinzip dar, wie im Folgenden dargestellt wird.

### 3) Verfassungsrechtliches Leistungsfähigkeitsprinzip:

Der Verfassungsgerichtshof hat das Leistungsfähigkeitsprinzip als grundlegendes Ordnungsprinzip der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer postuliert, das vom Gesetzgeber zur Vermeidung von Verstößen gegen das Verfassungsrecht eingehalten werden muss. (VfGH 16.6.1987, G 52/87, VfSlg 11.368; 12.12.1991, G 189/91, VfSlg 12.940; 17.10.1997, G 168/96, G 285/96, VfSlg 14.992). Das daraus abgeleitete objektive Nettoprinzip erfordert grundsätzlich, dass Aufwendungen zur Einkünfterzielung abzugsfähig sind (Beiser, Steuern, 30 Rz 11. Doralt/Ruppe Tz 25.). Nach dem verfassungsrechtlich gewährleisteten Prinzip der Einmalerfassung ist darüber hinaus das gesamte Markteinkommen dem Grunde nach nur einmal zu erfassen: Nur tatsächliches

Markteinkommen darf besteuert werden, kein Markteinkommen soll unbesteuert bleiben, kein Markteinkommen soll mehrfach erfasst werden (VfGH 30.1.1980 B-29/77; Beiser, Steuern, 32 Rz 13; vgl in anderem Zusammenhang auch EStR 2000 Rz 652). Abweichungen von diesen Grundsätzen bedürfen nach der Judikatur des VfGH sachlicher Begründungen, die nach Sinn und Zweck des dargestellten Ordnungssystems zu messen sind. (Korinek, Gedanken zur Bindung des Gesetzgebers an den Gleichheitsgrundsatz nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes, in FS Melichar (Wien 1983) 49; Beiser Steuern, 28 Rz 7). Abzugsverbote sind zwar mit dem verfassungsrechtlich gewährleisteten Nettoprinzip in Einklang zu bringen, soweit sie den Ausschluss des Abzugs von Aufwendungen im Zusammenhang mit der Erzielung steuerfreier Erträge anordnen. Verfassungsrechtlich problematisch ist dagegen die doppelte Erfassung von Erträgen bei ein und demselben Steuerpflichtigen (VfGH 30.6.1984, G 101/84, VfSlg 10.101/1984; 14.3.1986, B 371/85, VfSlg. 10.827/1986; Lachmayer, Konzernschanke beim Abzug von Fremdfinanzierungszinsen hält vor dem VfGH, SWK 2012/14, 697 (698)).

Im vorliegenden Fall ist aufgrund der Gruppenbesteuerung nach § 9 KStG und des damit verbundenen Abgehens vom Prinzip der Individualbesteuerung eine gruppenübergreifende Betrachtung der Besteuerungssituation anzustellen. Dadurch wird das verfassungsrechtlich geschützte Prinzip der Leistungsfähigkeit auf die Ebene der gesamten Unternehmensgruppe nach § 9 KStG verlagert. Der Gruppenträger und die Gruppenmitglieder sind daher zu ertragsteuerlichen Zwecken zu behandeln wie ein Steuerpflichtiger mit mehreren Unternehmensteilen. Diese gruppenübergreifende Beurteilung für ertragssteuerliche Zwecke zeigt sich etwa auch an der vom BMF vertretenen Auslegung zur objektbezogenen Verknüpfung der Frage des Unterganges von Verlustvorträgen bei gruppeninternen Umgründungen (Mayr, Gruppenbesteuerung: Verlustvortrag bei Umgründungen, RdW 2010/545, 537). Das gesetzliche Abzugsverbot gem. § 12 Abs. 2 KStG führt daher im Rahmen einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG zu einem verfassungswidrigen Ergebnis, wenn es dazu führt, dass Erträge erfasst werden, die gruppenübergreifend betrachtet gar nicht realisiert wurden. Der in § 12 Abs 2 iVm § 11 Abs 1 Z 4 zweiter und dritter TS KStG idF BBG 2011 vorgesehene Ausschluss des Abzuges von Zinsaufwendungen bedarf daher für Darlehensgewährungen zwischen inländischen Mitgliedern einer Unternehmensgruppe nach § 9 KStG einer Ausnahme, um den verfassungsrechtlichen Prinzipien gerecht zu werden.

UE kann das gesetzliche Abzugsverbot des § 12 Abs 2 KStG in verfassungskonformer Weise so ausgelegt werden, dass der Abzug von Finanzierungsaufwendungen im vorliegenden Zusammenhang, d.h. für Fremdfinanzierungen innerhalb der Unternehmensgruppe nach § 9 KStG, nicht versagt wird. Es besteht nämlich zwischen den Finanzierungsaufwendungen und den Gewinnausschüttungen innerhalb der Unternehmensgruppe nach § 9 KStG insofern kein „unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang“, als aufgrund der Aufgabe des Prinzips der Individualbesteuerung innerhalb der Gruppe interne und daher steuerlich unbeachtliche Zahlungsflüsse vorliegen. Dividenden innerhalb der Unternehmensgruppe sind steuerlich unbeachtlich,

sodass auch das Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG dem Grunde nach nicht greifen kann. Folglich ist in verfassungskonformer Interpretation der Zinsenabzug der Bf im vorliegenden Fall zuzugestehen, da das Abzugsverbot des § 12 Abs. 1 KStG dem Grunde nach nicht greift.

Sollte aber - entgegen unserer Auffassung - § 12 Abs 2 KStG iVm § 11 Abs. 1 Z 4 KStG keiner verfassungskonformen Auslegung in der dargestellten Weise zugänglich sein, liegt die Verfassungswidrigkeit in der Vorschrift des § 11 Abs. 1 Z 4 zweiter und dritter Teilstrich KStG .idF des BBG 2011, da die genannten Vorschriften nach dieser (von uns nicht vertretenen) Auffassung das Abzugsverbot auch für Darlehen innerhalb von Unternehmensgruppen nach § 9 KStG aufrecht erhalten würden. Dies würde aber zu der dargestellten verfassungswidrigen steuerlichen Erfassung von Zinserträgen auf Ebene des die betreffenden Zinszahlungen leistenden Gruppenträgers führen, die vom Verfassungsgerichtshof zu beseitigen wäre.

#### 4) Verfassungsrechtlich gewährleisteter Vertrauensschutz:

Zudem stellt sich im vorliegenden Fall auch die Frage, ob der vorn Gesetzgeber eingeräumte Vorteil (Zinsenabzugsfähigkeit) durch das BBG 2011 (BGBI I 2010/111) nicht plötzlich und überraschend erfolgt ist und dadurch - ungeachtet der Überlegungen zur steuerlichen Unternehmensgruppe nach § 9 KStG in Punkt 3 - auch eine Verletzung des verfassungsrechtlich gebotenen Vertrauensschutzes vorliegt (Siehe dazu VfGH 15.06.1998, B626/97, VfSlg 15179; VfGH 3.3.2000, G 172/99, VtSlg 15739; VfGH 29.9.2011, G 27/11). Der Gesetzgeber darf einen eingeräumten Vorteil nicht ohne besondere Gründe abrupt beseitigen, sondern muss dem Unternehmen eine bei Durchschnittsbetrachtung realistische Chance einräumen, die Auswirkungen der Änderung abzufangen (VfGH 16.12.1993, G114/93, VfSlg 13655; VfGH 12.12.1998 8342/98, VfSlg 15373; VfGH 3.3.2000, G 172/99 Pkt 2.4. des Urteilstenors). Ein Verstoß gegen den verfassungsrechtlich gewährleisteten Vertrauensschutz liegt nach dieser Rechtsprechung vor, wenn der Steuerpflichtige eine Handlung im Vertrauen auf einen vom Gesetzgeber eingeräumten Vorteil gesetzt hat und dadurch eine geschützte Rechtsposition erlangt hat, die Zurücknahme des steuerlichen Vorteils plötzlich erfolgt, keine Übergangsfristen oder -regelungen getroffen werden und dies zu einem intensiven Eingriff in die Rechtsposition des Steuerpflichtigen führt (VfGH 15.06.1998, B626/97, VfSlg 15179; VfGH 3.3.2000, G 172/99 VfSlg 15739. VfGH 15.06.1998, B626/97, VfSlg 15179; VfGH 3.3.2000, G 172/99 VfSlg 15739).

Die fraglichen Vorschriften des BBG 2011 wurden am 30.12.2010 im Bundesgesetzblatt kundgemacht und sind gem. § 260 Z 23 lit b KStG bereits auf Wirtschaftsjahre ab 1.1.2011 anzuwenden. Der VfGH hat zu dieser Frage im Erkenntnis vom 29.2.2012 bestätigt, dass die Zurücknahme des Zinsenabzuges für konzerninterne Beteiligungserwerbe durch das BBG 2011 (BGBI I 2010/111) „plötzlich und ohne Übergangsregelung erfolgte“ und dass die mit dem Steuerreformgesetz 2005 eröffnete Abzugsfähigkeit der Zinsen für die Entscheidung zum Beteiligungserwerb zweifellos eine Rolle spielt (VfGH 29.2.2012, B 945/ 1 1, Punkt 4 des Urteilstenors.).

Der VfGH hat damit, entsprechend ständiger Judikatur (Zur Firmenwertabschreibung bei Verschmelzungen VfGH 3.3.2000, G-172/99 VfSlg 15739) auch zum Ausdruck gebracht, dass der Erwerb einer Beteiligung im Vertrauen auf eine bestimmte steuerliche Behandlung einen beträchtlichen Aufwand darstellt, der eine geschützte Rechtsposition einräumt. Da keine Übergangsregelungen getroffen wurden, würde (ungeachtet der unter Punkt 11.3. dargestellten Verfassungswidrigkeit der Bestimmung als solcher) auch ein Verstoß gegen den Vertrauenschutz vorliegen, wenn dies zu einem intensiven Eingriff in die Rechtsposition des Steuerpflichtigen führt.

Die ausreichende Eingriffsintensität zur Auslösung des Vertrauenschutzes ist unseres Erachtens im vorliegenden Falle gegeben. So wird auch in der Literatur einhellig die Meinung vertreten, dass die Begünstigung des Zinsenabzuges idR einen wesentlichen Einfluss auf die Disposition des Steuerpflichtigen hat und daher wegen der fehlenden Übergangsregelungen einen unverhältnismäßigen Nachteil darstellen, der den Konzern wegen der fehlenden Übergangsregelungen überraschend traf (Marchgraber, SWK 2011/14, S 608 (614 t); Wolf/Kauba, Neues Zinsenabzugsverbot verfassungswidrig?, SWK 2011 S 704 (S 707 t); Lehner, Fremdfinanzierung von Beteiligungen ab 2011 - Fragen und Antworten, taxlex 2011, 358). Wie der VfGH in einem früheren Erkenntnis vom 16.12.1993 entschieden hat, kann für die Regelung auch nicht ins Treffen geführt werden, dass die beabsichtigte Änderung der Rechtslage vielleicht schon einige Zeit vor der Kundmachung vorherzusehen war, denn der Steuerpflichtige hat sich an der geltenden Rechtslage zu orientieren (VfGH 16.12.1993, (3114/93, VfSlg 13655 Punkt III.2.). Nach dieser Argumentation wäre unseres Erachtens zumindest für das Jahr 2011 eine Übergangsfrist zu schaffen gewesen. Dieses Argument ist lediglich als unterstützend zu unserer in Punkt 11.3. dargestellten Hauptargumentation zu sehen, die auf die Verfassungswidrigkeit der Bestimmung als solche gerichtet ist.

### III) Schlussfolgerung

Die durch das BBG 2011 eingeführte Beschränkung des Zinsenabzuges für Fremdfinanzierungen von -Beteiligungserwerben- innerhalb «des Konzerns führt für Darlehensgewährungen innerhalb eines innerösterreichischen Konzerns zu einem gewichtigen Nachteil für den Konzern, da die Zinserträge im Konzern steuerlich doppelt zur österreichischen KÖST herangezogen werden. Sind die Gesellschaften durch eine steuerliche Gruppe nach § 9 KStG verbunden, wird der Gruppenträger mit den Zinszahlungen erfasst, obwohl steuerlich betrachtet kein Einkommen vorliegt und kein Vermögenszuwachs auf Ebene des Gruppenträgers gegeben ist. Da in der Unternehmensgruppe systembedingt nur der Gruppenträger erzielte Gruppeneinkünfte versteuern kann, liegt für Fälle der genannten Art ein Verstoß gegen den Grundsatz der Einmalbesteuerung (VfGH 30.6.1984, G 101/84; VfGH 14.3.1986, B 371/85.1) vor, wenn der Gruppenträger (aufgrund des Abzugsverbotes) die (von ihm an ein anderes Gruppenmitglied) gezahlten Zinszahlungen versteuern muss.

Die Anwendung des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG, welche den Zinsenabzug für konzerninterne Beteiligungserwerbe auch in Fällen einer Darlehensgewährung innerhalb einer

Unternehmensgruppe nach § 9 KStG versagt, führt nach unserer Auffassung zur Anwendung einer verfassungswidrigen Gesetzesbestimmung bzw. zur verfassungswidrigen Auslegung eines Gesetzes. UE wäre die bestehende Gesetzeslage aber einer verfassungskonformen Interpretation zugänglich, sodass Fälle einer Zinszahlung innerhalb der Unternehmensgruppe als nicht vom Abzugsverbot angesehen werden (wie in Punkt 11.3. oben näher erläutert).

Sollte aber - entgegen unserer Auffassung - § 12 Abs. 2 KStG bzw. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG keiner verfassungskonformen Auslegung in der dargestellten Weise zugänglich sein, liegt die Verfassungswidrigkeit in der Vorschrift des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG selbst, da dessen zweiter und dritter Teilstrich nach dieser Interpretation das Abzugsverbot beinhalten würde, das zu der verfassungswidrigen steuerlichen Erfassung von Zinserträgen ohne Erzielung eines entsprechenden Ertrages (auf der Gruppenebene) führen würde. In diesem Fall könnte nach Ausschöpfung des Instanzenzuges nur mit Bescheidbeschwerde an den VfGH vorgegangen werden, um den Sitz der Verfassungswidrigkeit im Gesetz zu bekämpfen.

Weiters ist (ungeachtet der Verfassungswidrigkeit der Bestimmung als solcher) aufgrund der kurzen Legisvakanz und des dadurch bewirkten plötzlichen Inkrafttretens des BBG 2011 ohne Übergangsfristen der Vertrauenschutz der Steuerpflichtigen auf bestehende Rechtspositionen verletzt. Die Regelung wurde am 30.12.2010 im Bundesgesetzblatt kundgemacht und trat zwei Tage danach mit 1.1.2011 in Kraft. Aufgrund des intensiven Eingriffes in die Rechtsposition des Steuerpflichtigen in Fällen wie dem vorliegenden wäre zumindest für 2011 eine Übergangsfrist erforderlich gewesen, die den Zinsenabzug für 2011 aufrechterhält.

Wir ersuchen Sie um Prüfung unserer verfassungsrechtlichen Argumentation und um antragsgemäße Veranlagung unserer oben angeführten Mandantin.

In der Eingabe vom 13.05.2016 wird ausgeführt:

In Ergänzung unseres bisherigen Vorbringens dürfen wir noch folgende Hinweise und Argumente übermitteln:

1. Hintergrund und Zielsetzung des Zinsabzugsverbots:

Mit dem StRefG 2005 wurde die Möglichkeit des steuerlichen Abzugs von FK-Zinsen aus fremdfinanzierten Beteiligungserwerben eingeführt. Mit dieser Maßnahme sollte im Zusammenspiel mit der durch die Steuerreform ebenfalls eingeführten Gruppenbesteuerung und der Absenkung des Körperschaftsteuersatzes der Wirtschaftsstandort Österreich gestärkt werden (vgl. ErläutRV zum StRefG 2005, 481 BlgNR 22. GP 6f; Mayr, Fremdfinanzierungszinsen für Beteiligungen, RdW 2011, 52). Mit dem BBG 2011 wurde die Abzugsfähigkeit für konzerninterne Erwerbe von Beteiligungen durch § 11 Abs 1 Z 4 KStG eingeschränkt („Konzernschranke“). Die ErläutRV zum BBG 2011 begründen dies wie folgt:

„Seit dem Steuerreformgesetz 2005 sind Fremdfinanzierungszinsen bei Beteiligungen im Sinne des § 10 KStG steuerlich abzugsfähig. In Hinblick auf die Steuerfreiheit der Beteiligungserträge stellt dies eine Begünstigung dar. Die Abzugsfähigkeit soll in Hinblick

auf ihre Bedeutung für den Wirtschaftsstandort grundsätzlich beibehalten, unerwünschte Gestaltungen im Konzern sollen aber ausgeschlossen werden. Im Konzernverbund konnte die bisher bestehende Abzugsfähigkeit benutzt werden, um durch fremdfinanzierte Beteiligungsverkäufe Betriebsausgaben künstlich zu generieren. In Anlehnung an den Konzernausschluss bei der Firmenwertabschreibung gemäß § 9 Abs. 7 KStG 1988 sollen solche Gestaltungen künftig unterbunden werden.“

Der Gesetzgeber zielte mit der Konzernschanke auf das „Herumschieben“ von Beteiligungen im Konzern im Zusammenhang mit Niedrigsteuerländern („internationale unerwünschte Gestaltungen“) ab. (Vgl Mayr, RdW 2011, 52 f). Auch der VfGH (29.02.2012, B 945/11) sah die Einschränkung des Zinsabzuges gem § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF BBG 2011 für steuerlich motivierte Gestaltungen (!) als gerechtfertigt an.

Fazit:

Im vorliegenden Fall handelt es sich keinesfalls um einen „Missbrauchsfall“ (mit internationalem Bezug), wonach ein Betriebsausgabenabzug iSd ErläutRV zum BBG 2011 künstlich geschaffen wurde. Es kam iSd VfGH—Rspr nie zu einer steuerlich motivierten („künstlich“) geschaffenen Verminderung der effektiven KöSt—Belastung. Durch das System der Gruppenbesteuerung (als Ausnahme von der Individualbesteuerung) kann diese gar nicht eintreten. Vielmehr führen die Zinszahlungen im Rahmen der Gruppenbesteuerung zu steuerpflichtigen Einkünften (durch Zurechnung des Ergebnisses der Gruppenmitglieder zum Gruppenträger); der fremdfinanzierte Beteiligungserwerb erfolgte unter wirtschaftlichen und betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten. Die Intention des Gesetzgebers den Zinsabzug für einen reinen inländischen, wirtschaftlich- und betriebswirtschaftlichen begründeten Fall im Rahmen der Gruppenbesteuerung auszuschließen, kann den Gesetzesmaterialien unzweifelhaft nicht entnommen werden.

2. Unmittelbar wirtschaftlicher Zusammenhang mit steuerfreien Beteiligungserträgen:  
Das Abzugsverbot gem § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF BBG 2011 greift nur, wenn ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit steuerfreien Beteiligungserträgen besteht. (Vgl Marchgraber/Planskyin L/R/S/S, KStG2 (2016) S 12 Rz 144; Lachmayerin Q/R/S/S/V, KStG<sup>27</sup> (2015) 512 Rz 122/21). Für Beteiligungen iSd § 10 Abs 4 sowie Abs 5 und Abs 7 KStG hat § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF BBG 2011 keinen Anwendungsbereich, da die Abzugsfähigkeit der Fremdfinanzierungskosten im Hinblick auf die Steuerpflicht der Dividenden bereits nach allgemeinen Grundsätzen zu bejahen ist. (Vgl Lachmayerin Q/R/S/S/V, KStG27 S 12 Rz 122/20 ff; Marchgraber/Planskyin L/R/S/S, KStG<sup>2</sup> § 12 Rz 259; Marchgraber, Fremdfinanzierter Beteiligungserwerb, in LanQ/Schuch/Staringer/Storck, Aktuelle Fragen der Konzernfinanzierung (2013), 133 (161). Umgelegt auf den gegenständlichen Fall liegen weder steuerpflichtige noch steuerfreie Beteiligungserträge vor, sondern im Rahmen der Gruppenbesteuerung steuerpflichtige Zinseinkünfte, die im Ergebnis des Gruppenmitgliedes erfolgswirksam erfasst und am Ende des Tages durch die Ergebniszurechnung beim Gruppenträger „landen“ und zu versteuern sind. Die Fremdfinanzierungskosten stehen daher in keinem unmittelbaren wirtschaftlichen

Zusammenhang mit steuerfreien Beteiligungserträgen. Durch die Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG stehen die Fremdfinanzierungszinsen nicht mehr mit steuerfreien Dividendenerträgen, sondern mit dem dem Gruppenträger steuerwirksam zugerechneten Zinseinkünften in Zusammenhang.

Weiters wird auch iZm § 12 Abs 3 Z 1 KStG vertreten, dass ein Abzugsverbot nur insoweit besteht, als die Wertminderung oder der Verlust mit einer steuerfreien Ausschüttung in ursächlichem Zusammenhang steht.<sup>5</sup> (Vgl stellvertretend Achatz/Bieber in Achatz/Kirchmayr, KStG (2011) 5 12 Rz 252.). Diesem Verständnis folgen auch die KStR 2013, Rz 1290. Nichts anderes kann für die Auslegung von § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF BBG 2011 gelten, weil die Zinsaufwendungen nicht mit steuerfreien Dividendenerträgen — wie vom Gesetzeswortlaut gefordert — in unmittelbar wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

### 3. Analoge Anwendung der Organschaftsregelung

Im Rahmen der Organschaft waren Schuldzinsen auch vor Schaffung des § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF vor dem BBG 2011 abzugsfähig, da das Ergebnis einer Organgesellschaft unmittelbar dem Organträger zugerechnet wurde und daher keine steuerbefreiten Beteiligungserträge nach § 10 KStG vorliegen konnten (vgl BMF 09.08.1994, SWK 1994, A 611). Im Gegensatz zur Organschaft muss bei der Gruppenbesteuerung kein Ergebnisabführungsvertrag vorliegen. Nowotny geht daher davon aus, dass nunmehr Beteiligungserträge nach § 10 KStG vorliegen können und verneint dies nur, wenn weiterhin ein Ergebnisabführungsvertrag vorliegt. (Vgl Nowotny, Fremdfinanzierung im Konzern, in Q/A/H/T/T, Gruppenbesteuerung (2005), Rz 36). Noch einen Schritt weiter gehen Damböck/Galla die bei Vorliegen einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG keinen Anwendungsbereich des § 11 Abs 1 Z 4 KStG, unabhängig vom Vorliegen eines Ergebnisabführungsvertrages sehen (Vgl Damböck/Galla, Fremdfinanzierungskosten von Beteiligungen bei Gruppenbildung, ÖStZ 2005, 203). Der Auffassung von Damböck/Galla haben sich in weiterer Folge mehrere Autoren (Artmann/Polster-Grüll 8 (Vgl Polster-Grüll/Artmann, Spannungsfeld Konzernfinanzierung - rechtliche und steuerliche Aspekte, RdW 2008, 627 (630)) sowie Götz<sup>9</sup> (Vgl Götz, KStR 2013: Abzug von Fremdkapitalzinsen, SWK 2013, 751 ff) angeschlossen.

### Fazit:

Die Gruppenbesteuerung kann als „Nachfolgeregelung“ der Organschaft angesehen werden. Da die Gruppenbesteuerung vom Grundprinzip der Organschaft folgt (Zurechnung des Ergebnisses an den Organträger), kann die Rechtsmeinung zur Organschaft analog auf die Gruppenbesteuerung übertragen werden.

### 4. Grundprinzipien der Gruppenbesteuerung

Selbst wenn die unter Punkt 3 dargestellte Sichtweise nicht geteilt wird, ergibt sich schon aus den allgemeinen Leitmaximen der Gruppenbesteuerung die Nichtanwendbarkeit des Zinsabzugsverbotes.

Zurechnungssubjekt des Einkommens ist prinzipiell die Körperschaft, die dieses Einkommen erzielt hat (Prinzip der Individualbesteuerung). Allerdings ermöglicht das österreichische Körperschaftsteuergesetz einen Ausgleich von Gewinnen und Verlusten

zwischen finanziell verbundenen Körperschaften im Rahmen der Gruppenbesteuerung als Durchbrechung des Individualbesteuerungsprinzips. Mit Einführung der Gruppenbesteuerung sollte demnach in erster Linie die Individualbesteuerung im Konzern überwunden und die Steuerneutralität der Konzernorganisation erreicht werden.

Als ein eiserner Grundsatz der Gruppenbesteuerung gilt, dass Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (Verbot der Abzugsfähigkeit von Teilwertabschreibungen) und Veräußerungsverluste hinsichtlich von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig sind. Dies ist systematisch notwendig und konsequent, weil es im Zuge der Gruppenbildung ohnehin zur Übernahme der Verluste der Gruppenmitglieder beim Gruppenträger kommt. Damit soll also eine Doppelverwertung von Verlusten auf Ebene der beteiligten Körperschaft vermieden werden. (Vgl zB Urtz in Achatz/Kirchmair, KStG § 9 Rz 384 mwN). Wird dieser Grundsatz auf das Abzugsverbot gem § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF BBG 2011 umgelegt, muss das Abzugsverbot ins Leere greifen, weil es ansonsten zu einer asymmetrischen Besteuerung kommen würde (Nichtabzugsfähigkeit der Zinsen bei der zahlenden Gesellschaft - zB beim Gruppenträger - und nochmalige Zurechnung des auf Ebene des GT nichtabzugsfähigen Zinsaufwandes durch die gruppenbesteuerungsbedingte Ergebniszurechnung der Gruppenmitglieder). Durch die Gruppenbesteuerung ist die Einmalbesteuerung des Zinsertrages ohnedies sichergestellt, weil der Zinsertrag am Ende der Kette durch die Ergebniszurechnung wieder beim GT zu versteuern ist. Zur Veranschaulichung sei folgendes vereinfachtes Beispiel angeführt:

Eine Gruppe besteht aus zwei Mitgliedern (GT und GM 1). GT hat ausschließlich liquide Mittel iHv 20,-- zur Verfügung. GM 1 hat liquide Mittel iHv 200,--. Zwecks Anschaffung einer (konzernzugehörigen) Beteiligung durch den GT gewährt GM 1 seiner Muttergesellschaft GT ein Darlehen iHv 700,--. Auf dieses Darlehen entfallen Zinsen iHv 5,--. Zur besseren Veranschaulichung wird davon ausgegangen, dass GT und GM 1 keine sonstigen Einkunftsquellen haben. GT zahlt daher Zinsen iHv 5,-- an GM 1, die (vermeintlich) nicht abzugsfähig sind. GM 1 erzielt durch den Zinsertrag ein Ergebnis iHv 5,--. Dieses Ergebnis wird wiederum dem GT zugerechnet. GT muss daher 5,-- versteuern, obwohl wirtschaftlich und finanziell betrachtet das Ergebnis 0,00 lauten müsste. Durch die Nichtabzugsfähigkeit der Zinsen kommt es zu einer konfiskatorischen Überbesteuerung.

Im Extremfall kann der Ausschluss des Zinsabzuges sogar zur Besteuerung von Scheingewinnen führen. In Abwandlung des Beispiels hat der GT ein negatives Ergebnis vor Zurechnung der Zinseinkünfte iHv -2,--. Durch die Zurechnung des Zinsertrages von 5,-- durch GM 1 beträgt das Gruppenergebnis plötzlich + 3,--. Der GT muss nunmehr 3,-- versteuern, obwohl wirtschaftlich betrachtet sich Zinsaufwand und -ertrag ausgleichen und folglich das Ergebnis weiterhin -2,-- betragen müsste. Der Ausschluss des Zinsabzuges in der Gruppe führt zu einer Besteuerung von nicht realisierten Gewinnen. Innerhalb einer Unternehmensgruppe müssen sich systematisch Zinsertrag und Zinsaufwand ausgleichen.  
Fazit:

Das österreichische Ertragsteuerrecht ist von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise geprägt. Die Gruppenbesteuerung stellt eine Durchbrechung des Individualitätsprinzips dar. Unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise in Verbindung mit den Grundprinzipien der Gruppenbesteuerung ergibt sich, dass eine doppelte Besteuerung — analog zu einer doppelten Verlustberücksichtigung — dem Grundgedanken der Gruppenbesteuerung diametral entgegensteht. Letztendlich führt die Nichtanwendbarkeit des Zinsabzugsverbots in der Gruppe dazu, dass der Zinsertrag genau einmal (!) systemkonform durch die Ergebniszurechnung zum Gruppenträger besteuert wird. Die Nichtgewährung des Zinsabzuges in der Gruppe ist mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip und der Systematik der Einmalbesteuerung nicht zu vereinbaren. Analog zum steuerneutralen Confusiotatbestand wäre zur Erzielung eines sachgerechten, d.h. verfassungsrechtlich gebotenen und einfach gesetzlich richtigen Ergebnis im Rahmen des Gruppenbesteuerungskonzeptes der steuerpflichtige Zinsertrag auf der Ebene des Gruppenmitgliedes N mit dem korrespondierenden Zinsaufwand bei der Gruppenträgerin Bn Österreich zu kompensieren.

## 5. Zusammenfassung

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die seitens der Finanzverwaltung behauptete Nichtabzugsfähigkeit der geltend gemachten Zinsen weder der ratio legis, den ertragsteuerlichen Grundprinzipien (Leistungsfähigkeitsprinzip, Gebot der Einmalbesteuerung, etc) entspricht noch aus den Erläuternden Bemerkungen abgeleitet werden kann. Zudem ist die Bestimmung in wirtschaftlicher Betrachtungsweise auch nicht mit den Grundsätzen der Gruppenbesteuerung vereinbar. Die eingeführte Konzernschanke sollte missbräuchliche Gestaltungen vermeiden, d.h. eine Zinsenabzugsfähigkeit mit grenzüberschreitender Außenwirkung (die Erträge sind in einem Niedrigsteuerland erfasst) soll vermieden werden. Im gegenständlichen Fall hat die damalige Cashpoolingträgerin N (österreichische GmbH, seinerzeit veranlagt beim Finanzamt Wien 2/20/21/22, St.Nr. xxx/yyyy) Darlehen an das verbundene Unternehmen Bf gegeben, damit die Bf Beteiligungen an der ie austria gmbH sowie der arvato-xy GmbH erwerben kann. Dieser Erwerb war in früheren Jahren nicht möglich, weil diese Dienstleistungssparte zuvor in einem Joint Venture mit einem deutschen Partner erfolgte. Bf hat diese Zinsen als Aufwand ausgewiesen; die N GmbH hat diese Zinsen als Ertrag ausgewiesen. N seinerseits hat keine Fremdkapitalzinsen bezahlt, sondern die Darlehensfinanzierung erfolgte aus Eigenmitteln! Sowohl der Zinsertrag als auch der Zinsaufwand haben sich ausschließlich in der österreichischen Besteuerungssphäre abgespielt und keine Außenwirkung zu einer anderen Steuerverwaltung ausgelöst. Im gegenständlichen Fall ist daher die Gesetzesnorm teleologisch zu reduzieren, um ein der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit adäquates Ergebnis zu erreichen und das Gebot der Einmalbesteuerung sicherzustellen.

Abschließend darf auf das BFG-Erkenntnis vom 22.10.2015, RV/4100145/2012 verwiesen werden, in welchem das BFG die Unsystematik der Anwendbarkeit des Zinsabzugsverbots im Rahmen der Gruppenbesteuerung zu Recht erkannt und den Zinsabzug letztendlich für

zulässig erachtet hat. Dies entspricht einer systematisch—teleologischen Interpretation, um Ergebnisse zu vermeiden, die nicht als von der Rechtsautorität gewollt zu vermuten sind.

In der mündlichen Verhandlung wird ergänzend ausgeführt:

Die steuerliche Vertretung führt aus wie in den bisherigen Schriftsätze im Rechtsmittelverfahren und ergänzt:

Auf Anfrage des Richters an den steuerlichen Vertreter, ob die Beschwerde bis zur Entscheidung des Verwaltungsgerichtshofes über die Amtsrevision gegen die Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes RV/4100145/2012 zugewertet werden soll. Der steuerliche Vertreter erklärt, dass er eine Entscheidung wünscht.

Der steuerliche Vertreter bringt vor: Wesentlich ist, dass die Darlehensgeberin N dieses Darlehen aus Eigenmitteln finanziert hat und daher der Zinsertrag aus diesem Darlehen quasi unbelastet der österreichischen Körperschaftsteuerpflicht unterliegt. Bei der Darlehensnehmerin (= Bf.), wurden diese Zinsen als Aufwand geltend gemacht. Die ratio legis sollte Missbräuche in Konzernen - insbesondere mit grenzüberschreitendem Hintergrund - hintanhalten. Im gegenständlichen Fall sind die Zinserträge in Österreich voll KöSt-pflichtig, aber der Zinsaufwand bei der Bf. aufgrund der Neufassung des § 11 Abs 1 Z 4 i.d.F. BBG 2011 nicht mehr abzugsfähig. Dies führt zu einer Doppelbesteuerung, zumal im gegenständlichen Fall die beiden Gesellschaften in einer Gruppe gemäß § 9 KStG verbunden sind.

Wir verweisen auf den Artikel des Senatspräsidenten Universitätsprofessor Dr. Zorn in der RdW 2016/272, in denen der Autor ausführt, dass jede Regelung primär aus ihrer eigenen Systematik und ihrem eigenen Telos zu interpretieren ist. Man muss sich daher fragen, was die Absicht des Gesetzgebers ist bzw. war. Nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum BBG 2011 wurde das Konzernabzugsverbot gemäß § 11 Abs 1 Z 4 KStG zur Hintanhaltung von missbräuchlichen Gestaltungen in das Gesetz aufgenommen. Es ist zu hinterfragen, was der Gesetzgeber mit der Norm bezwecken wollte. Um diese Frage zu beantworten wird auf die juristischen Auslegungsmethoden zurück gegriffen. Nach der historischen Auslegung fragt man nach der Absicht des Gesetzgebers und zieht hierzu die Entstehungsgeschichte (insbesondere die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage) heran. Laut diesen Erläuterungen soll eine künstliche Erzeugung von abzugsfähigem Finanzierungsaufwand verhindert werden. Im gegenständlichen Fall wurde kein künstlicher Finanzierungsaufwand geschaffen, sondern vielmehr stehen sich Ertrag und Aufwand im Rahmen der Gruppenbesteuerung systembedingt gegenüber. Die Gruppe im Sinne des § 9 KStG besteht aus in Österreich ausschließlich unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften. Insofern ist es zu keinem Abfluss von österreichischem Steuersubstrat ins Ausland gekommen. Eine Ausnahmeregelung, wie sie § 11 Abs 1 Z 4 KStG darstellt, ist an der Generallinie des österreichischen Ertragsteuerrechts (Leistungsfähigkeitsprinzip mit seinen Unterprinzipien: Prinzip der Einmalbesteuerung, objektives Nettoprinzip) zu messen. Man muss sich

fragen, ob Sinn und Zweck der Ausnahmeregelung den Sinn und Zweck der Leitmaxime - Leistungsfähigkeit - durchbrechen kann. Im gegenständlichen Fall rechtfertigt das Zinsabzugsverbot nicht die Durchbrechung dieser Generallinie. Der Zinsertrag muss im Rahmen der Gruppenbesteuerung systembedingt genau einmal besteuert werden und nicht mehrfach. Der Ausschluss des Zinsabzugsverbotes führt auf Ebene des Gruppenträgers zu einer nicht abzugsfähigen Betriebsausgabe, obwohl der Zinsertrag (genau der selbe Betrag) am "Ende des Tages" wieder dem Gruppenträger zugerechnet wird und bei diesem der 25%igen Körperschaftsteuer unterliegt. Der bereits zitierte Artikel von Zorn in der RdW ist mit umgekehrten Vorzeichen zu verstehen, wonach eine doppelte Besteuerung - analog zu einer doppelten Verlustverwertung - auszuschließen ist.

Bei Konzernverbindungen wird seitens der Finanzverwaltung der Fremdverhaltensgrundsatz angewendet; im gegenständlichen Fall würde es aber eine Bestrafung der Bf. nach sich ziehen, weil bei einem fremden Unternehmen der Zinsaufwand jedenfalls zustünde. Im Hinblick auf die besondere Sachlage (reiner Österreichbezug und Gruppenbesteuerung), muss diese "Bestrafung" vermieden werden, beispielsweise indem der Zinsertrag und der Zinsaufwand vorab zu saldieren sind bzw. eine teleologische Reduktion notwendig ist bzw. das Gruppenregime des § 9 KStG die Bestimmung des § 11 Abs 1 Z 4 KStG verdrängt.

Die Vertreterin des Finanzamtes verweist auf das Erkenntnis des UFS mit der GZ. RV/4100145/2012. Das Finanzamt regt an, das Verfahren bis zur Klärung der Rechtsfrage der Anwendbarkeit des § 11 Abs 1 Z 4 KStG in diesem speziellen Fall durch den VwGH (ZI. RO 2016/15/0009) auszusetzen.

Der steuerliche Vertreter beantragt die Stattgabe der Beschwerde und verweist auf die bisherigen Eingaben und auf das Vorbringen in der mündlichen Verhandlung.

Das Finanzamt beantragt die Abweisung der Beschwerde.

Rechtslage

§ 11 KStG 1988 idF. BudBG 2011, BGBI I 2010/111 lautet:

Abzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

§ 11. (1) Bei der Gewinnermittlung gelten auch folgende Aufwendungen als Betriebsausgaben im Sinne des Einkommensteuergesetzes 1988:

1. Bei unter § 7 Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen die von ihnen zu tragenden Aufwendungen, soweit sie mit Einlagen und Beiträgen (§ 8 Abs. 1) in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.
2. Bei Kreditinstituten die Zuführung zur Haftrücklage nach § 14.
3. Bei Versicherungsunternehmen die Zuführungen zu versicherungstechnischen Rückstellungen und Rücklagen sowie die Gewährung von Prämienrückerstattungen (Gewinnbeteiligungen) nach den §§ 15 bis 17.

4. Die Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen im Sinne des § 10. Dies gilt nicht in folgenden Fällen:
- Die Kapitalanteile gehören nicht zu einem Betriebsvermögen.
  - Die Kapitalanteile sind unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben worden.
  - Bei Kapitalerhöhungen oder Zuschüssen, die in Zusammenhang mit einem Erwerb von Kapitalanteilen im Sinne des vorherigen Teilstrichs stehen.

(2) Ist eine nach § 5 oder nach anderen Bundesgesetzen befreite Körperschaft zum Teil unbeschränkt steuerpflichtig, dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nur insoweit abgezogen werden, als sie mit steuerpflichtigen Erträgen und Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

§ 295 BAO lautet:

(1) Ist ein Bescheid von einem Feststellungsbescheid abzuleiten, so ist er ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, im Fall der nachträglichen Abänderung, Aufhebung oder Erlassung des Feststellungsbescheides von Amts wegen durch einen neuen Bescheid zu ersetzen oder, wenn die Voraussetzungen für die Erlassung des abgeleiteten Bescheides nicht mehr vorliegen, aufzuheben. Mit der Änderung oder Aufhebung des abgeleiteten Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des Feststellungsbescheides oder der nachträglich erlassene Feststellungsbescheid rechtskräftig geworden ist.

(2) Ist ein Bescheid von einem Abgaben-, Meß-, Zerlegungs- oder Zuteilungsbescheid abzuleiten, so gilt Abs. 1 sinngemäß.

(3) Ein Bescheid ist ohne Rücksicht darauf, ob die Rechtskraft eingetreten ist, auch ansonsten zu ändern oder aufzuheben, wenn der Spruch dieses Bescheides anders hätte lauten müssen oder dieser Bescheid nicht hätte ergehen dürfen, wäre bei seiner Erlassung ein anderer Bescheid bereits abgeändert, aufgehoben oder erlassen gewesen. Mit der Änderung oder Aufhebung des Bescheides kann gewartet werden, bis die Abänderung oder Aufhebung des anderen Bescheides oder der nachträglich erlassene andere Bescheid rechtskräftig geworden ist.

(4) Wird eine Bescheidbeschwerde, die gegen ein Dokument, das Form und Inhalt eines - Feststellungsbescheides (§ 188 BAO) oder eines - Bescheides, dass eine solche Feststellung zu unterbleiben hat,

gerichtet ist, als nicht zulässig zurückgewiesen, weil das Dokument kein Bescheid ist, so sind auf das Dokument gestützte Änderungsbescheide (Abs. 1) auf Antrag der Partei (§ 78) aufzuheben. Der Antrag ist vor Ablauf der für Wiederaufnahmsanträge nach § 304 maßgeblichen Frist zu stellen.

(5) Die Entscheidung über Aufhebungen und Änderungen nach den Abs. 1 bis 3 steht der Abgabenbehörde zu, die für die Erlassung des aufzuhebenden bzw. zu ändernden Bescheides zuständig war oder vor Übergang der Zuständigkeit als Folge einer Bescheidbeschwerde oder einer Säumnisbeschwerde (§ 284 Abs. 3) zuständig gewesen wäre. Ist die diesbezügliche Zuständigkeit auf eine andere Abgabenbehörde übergegangen, so steht die Entscheidung der zuletzt zuständig gewordenen Abgabenbehörde zu.

Erwägungen:

Strittig ist allein die Frage, ob die Zinsen für ein Darlehen im Jahr 2011 als Betriebsausgaben abzugsfähig sind oder nicht.

Unbestritten ist, dass die Bf von der N GmbH ein Darlehen erhalten und die dafür bezahlten Zinsen als Betriebsausgaben beantragt hat.

Aufgrund der Bestimmung des § 11 Abs. 1 Z. 4 KStG idF BBG 2010/111 sind die Zinsen ab dem Jahr 2011 - im Gegensatz zur Rechtslage vor dem 01.01.2011 - nicht mehr abzugsfähig. Dem Finanzamt ist somit beizupflichten, wenn es den Abzug der Zinsen versagte.

Das Gesetz stellt lediglich auf die Nichtabzugsfähigkeit der Zinsen ab, differenziert aber nicht, ob die Zinsen an inländische oder ausländische Beteiligte bezahlt wurden. Für eine teleologische Interpretation liegen keine Anhaltspunkte vor.

Das Erkenntnis der Bundesfinanzgerichtes vom 22.10.2015, RV/4100145/2012 ist auf den gegenständlichen Fall nicht anzuwenden, da Erkenntnisse des Bundesfinanzgerichtes keine Bindungswirkung entfalten. Darüber hinaus ist zu diesem Beschwerdefall eine Amtsrevision zu Ro 2016/15/0009 anhängig.

Ebensowenig stellen die in der Beschwerde zitierten Artikel und die Körperschaftsteuerrichtlinien eine das Bundesfinanzgericht bindende Rechtsquelle dar.

Der Verfassungsgerichtshof hat im Erkenntnis vom 29.02.2012, B945/11 ausgesprochen, dass das bloße Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der Rechtslage als solches keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz genießt. Vielmehr bleibt es dem Gesetzgeber auf Grund des ihm zukommenden rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes unbenommen, eine einmal geschaffene Rechtsposition auch zu Lasten des Betroffenen zu verändern. Nur unter besonderen Umständen muss den betroffenen zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse Gelegenheit zu geben, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen.

Besondere Umstände liegen im gegenständlichen Fall nicht vor. Die Zinsen wurden im Jahr 2011 bezahlt und kann nicht davon ausgegangen werden, die Bf sei durch die Gesetzesänderung überrascht worden. Zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung musste der Bf bekannt gewesen sein, dass die Zinsen nicht mehr abzugsfähig sind. Aus diesem Grund sind auch die Beschwerdeausführungen betreffend kurzer Legisvakanz und Übergangsbestimmungen nicht zielführend.

Für eine analoge Anwendung der Organschaftsregelung liegen keine Anhaltspunkte vor.

Das Bundesfinanzgericht hat die Gesetze anzuwenden. Es steht ihm nicht zu, auf verfassungsrechtliche Bedenken einzugehen.

Änderung gem. § 295 BAO

Da der Feststellungsbescheid der BG GmbH & Co, an der die Bf beteiligt ist, den Verlust der Bf mit -693.382,09 € feststellt, im angefochtenen Bescheid aber mit -707.871,74 angesetzt waren, waren die angefochtenen Bescheide gem. § 295 BAO entsprechend abzuändern.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Durch dieses Erkenntnis wird eine Rechtsfrage iSv Art. 133 Abs. 4 B-VG berührt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt.

Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtslage ab 2011 liegt noch nicht vor.

Die Revision war daher für zulässig zu erklären.

Anlagen: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 10. Juni 2016