



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, Betriebsadresse, vertreten durch LeitnerLeitner GmbH, Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungskanzlei, 1030 Wien, Am Heumarkt 7, vom 11. Mai 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 15. März 2011 betreffend Körperschaftsteuervorauszahlungen 2011 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Anschluss an eine Außenprüfung bei der Bw für die Jahre 2006 bis 2008 wurden auch die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2011 angepasst.

Die Anpassung erfolgte auf Grund einer Vorscheurechnung der Bw. Neben dieser Anpassung erfolgte von der Betriebsprüfung eine weitere Erhöhung der Vorauszahlungen. Die weitere Erhöhung ergab sich daraus, dass Zinsenaufwendungen für zwei Darlehen ab 2011 nicht als Aufwand berücksichtigt wurden. Es handelte sich dabei um Fremdfinanzierungskosten für die Finanzierung einer Kapitalerhöhung bei einer 100-prozentigen Tochtergesellschaft der Bw, der Tochtergesellschaft Übersee1., welche diese Mittel zum Erwerb von Kapitalanteilen im Konzern verwendete. Die voraussichtlichen Zinszahlungen für dieses Darlehen, das im Jahr 2006 aufgenommen worden war, belaufen sich im Jahr 2011 auf 456.250,00 Euro. Das zweite Darlehen wurde im Jahr 2009 aufgenommen und diente zur Finanzierung des Erwerbes von

50 Prozent der Anteile an der Tochtergesellschaft Übersee2. Die voraussichtlichen Zinszahlungen für dieses Darlehen belaufen sich im Jahr 2011 auf 1.173.129,00 Euro.

Die Betriebsprüfung errechnete den auf diese Zinsbeträge entfallenen Betrag an Körperschaftsteuer und rechnete diesen Betrag (gerundet) in Höhe von 407.000,00 Euro den nach der Vorscheurechnung des Unternehmens errechneten Körperschaftsteuervorauszahlungen für das Jahr 2011 hinzu. Dies ergab den im Bescheid ausgewiesenen Vorauszahlungsbetrag an Körperschaftsteuer von 2.383.000 Euro.

Gegen diesen Bescheid wurde Berufung erhoben. Die Bw führte darin aus, dass im Jahr 2005 erstmals mit dem SteuerreformG 2005 Zinsen im Zusammenhang mit fremdfinanzierten Beteiligungserwerben zum Abzug zugelassen worden seien.

Durch das Budgetbegleitgesetz 2011 (BBG 2011) sei diese Bestimmung neu gefasst worden. Demnach gelten Zinsen, die im Zusammenhang mit fremdfinanzierten Beteiligungserwerben stünden, nicht als Betriebsausgaben. Bei Erwerben im Konzern sei damit der Zinsenabzug pauschal ausgeschlossen worden. Diese Neuregelung sei erstmals auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2010 beginnen. Dies bedeute, dass das Abzugsverbot auch Beteiligungen betreffe, die vor dem 31.12.2010 erworben worden seien. Mit dieser Neuregelung sollten unerwünschte Gestaltungen im Konzern ausgeschlossen werden.

Unstrittig sei, dass eine Vielzahl von fremdfinanzierten Beteiligungserwerben überwiegend aus wirtschaftlichen Überlegungen oder gesellschaftsrechtlichen Vorgaben erfolgten. Die generelle Abschaffung des Zinsabzuges bei Konzernerwerben gehe daher bei weitem über das angestrebte Ziel des Gesetzgebers hinaus.

Es sollten Gestaltungen vermieden werden, bei denen in Österreich ein fiktiver Zinsaufwand zur Minderung des Steueraufkommens führe. Die gegenwärtige Regelung führe aber zu dem Ergebnis, dass ein österreichischer Darlehensgeber die Zinseinnahmen versteuern müsse, der Darlehensnehmer aber, welcher Kapitalanteile innerhalb eines Konzern erworben habe, keinen Zinsenabzug habe. Im Falle eines Konzernerwerbes, bei dem erst in einem zweiten Schritt eine Aufteilung der erworbenen Gruppe durch Eingliederung in die jeweiligen Länderorganisationen erfolge, stelle diese Eingliederung einen Erwerb innerhalb des Konzerns dar. Auch in diesem Fall sei kein Zinsenabzug gegeben.

Mit dieser pauschalen Versagung des Zinsenabzuges sei auch eine Ungleichbehandlung von grundsätzlich vergleichbaren Sachverhalten gegeben: Beim Erwerb von Kapitalanteilen an einer Kapitalgesellschaft außerhalb des Konzerns stünde der Zinsenabzug zu, beim Erwerb von Kapitalanteilen an einer Kapitalgesellschaft innerhalb des Konzerns stünde kein

Zinsenabzug zu. Es würde also der idente Sachverhalt ungleich behandelt. Diese Regelung verstoße daher gegen den Gleichheitsgrundsatz (Art 7 Abs 2 B-VG, Art 2 StGG).

Zur Vermeidung unerwünschter Gestaltungen hätte es dieser Regelung nicht bedurft, da für diese Fälle mit § 22 BAO ohnedies eine Schranke gegeben sei.

Der Verfassungsgerichtshof habe bereits in mehreren Erkenntnissen zu der Frage Stellung genommen, ob Regelungen, die der Vermeidung von Missbrauch dienen, dem Gleichheitsgrundsatz entsprechen:

VfGH vom 16.6.1987, G 52/87 (Ausschluss des Heiratsgutes als abzugsfähige außergewöhnliche Belastung):

Die Vermeidung von Missbräuchen stelle keinen Rechtfertigungsgrund dar, um eine steuerliche Schlechterstellung sachlich zu begründen.

VfGH vom 24.1.1997, G 388-391/96 (Mindestkörperschaftsteuer):

Die Verhinderung von Missbräuchen sei zwar ein legitimes Ziel des Gesetzgebers, die Regelung sei dennoch gleichheitswidrig, da die Mindestkörperschaftsteuer einkommensschwache Kapitalgesellschaften überproportional belaste.

VfGH vom 27.9.1984, G 38/82 (zur fehlenden Möglichkeit eines Jahresausgleiches auf Antrag für Arbeitnehmer mit Wohnsitz im Ausland):

Diese Regelung sei gleichheitswidrig und könne nicht mit Missbrauchsüberlegungen gerechtfertigt werden.

Die rasche Gesetzgebung bzw. das rasche In-Kraft-Treten der neuen Regelung ermögliche keine Reaktion der Rechtsanwender auf die geänderte Rechtslage. Diese Bestimmung sei am 30.11.2010 im Nationalrat eingelangt, am 20.12.2010 beschlossen worden und bereits für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2010 beginnen. Der Verfassungsgerichtshof habe die abrupte Einschränkung der Verwendung von Rücklagen nach dem Energieförderungsgesetz für gleichheitswidrig erachtet. Der Gesetzgeber habe demnach dann, wenn er gezielte Anreize für längerfristige Investitionsprogramme geschaffen habe, auf die möglichen Dispositionen und die durch deren Verwirklichung ausgelösten zusätzlichen Belastungen Bedacht zu nehmen und den Unternehmen die Chance einzuräumen, die Auswirkungen der Änderungen abzufangen.

Durch das Steuerreformgesetz 2005 (Möglichkeit des Zinsenabzuges) sei eine vermehrte Beteiligungsansiedlung in Österreich („Holdingstandort Österreich“) beabsichtigt gewesen. Überspitzt könne von einem seinerzeitigen „Hineinlocken“ in den Standort Österreich

gesprochen werden. Nach der Regelung im BBG 2011 sei der Zinsenabzug nun generell ausgeschlossen, unabhängig davon, ob die Beteiligung vor der Gesetzesänderung oder danach erworben worden sei. Dies verstoße gegen den Vertrauensgrundsatz. Nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes (VfGH 12.3.2004, B 181/03; VfGH 3.3.2000, G 172/99) müsse dem Steuerpflichtigen unter besonderen Umständen Gelegenheit gegeben werden, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen.

Da die gegenständlichen Erwerbe vor dem 1.1.2011, nämlich in den Jahren 2006 und 2009 stattgefunden hätten, liege mangels einer Übergangsregelung ein Verstoß gegen den Vertrauensgrundsatz vor.

Es werde daher beantragt, die Darlehenszinsen aus den Beteiligungserwerben betreffend die Tochtergesellschaft Übersee1. und der Tochtergesellschaft Übersee2. als Betriebsausgaben zu berücksichtigen und die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer 2011 in der Höhe von 1.976.000,00 Euro neu festzusetzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Behörde ist bei ihrer Entscheidung von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Die von der Bw beantragte Festsetzung von Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2011 auf Basis der von ihr erstellten Vorscheurechnung beträgt 1.976.000 Euro.

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Steuerschuld im Rahmen der Vorscheurechnung wurden Fremdkapitalzinsen für eine Kapitalerhöhung an der Tochtergesellschaft Übersee1. in der Höhe von 456.000 Euro und für den Beteiligungserwerb an der Tochtergesellschaft Übersee2. 1.173.000 Euro als Betriebsausgaben abgezogen.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus dem Akteninhalt und ist insoweit nicht strittig.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß § 24 Abs. 1 KStG wird die Körperschaftsteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat, veranlagt.

Gemäß § 24 Abs. 3 Z 1 KStG sind die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 über die Veranlagung und Entrichtung der Körperschaftsteuer sinngemäß anzuwenden.

Nach § 45 Abs. 1 EStG 1988 hat der Steuerpflichtige auf die Einkommen(Körperschaft-)steuer Vorauszahlungen zu entrichten. Der Berechnung der Vorauszahlung wird die Einkommen(Körperschaft-)steuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr zugrunde gelegt.

Ungeachtet dessen kann das Finanzamt gemäß § 45 Abs. 4 EStG 1988 die Vorauszahlung der Steuer anpassen, die sich für das laufende Kalenderjahr voraussichtlich ergeben wird. Dies ist sowohl von Amts wegen als auch über begründeten Antrag des Steuerpflichtigen möglich.

Gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 KStG idF StReformG 2005 BGBl. I Nr. 57/2004 galten die Zinsen in Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen im Sinne des § 10 KStG, soweit sie zum Betriebsvermögen zählten, als Betriebsausgaben.

Gemäß § 11 Abs. 1 Z 4 2. Teilstrich KStG idF Budgetbegleitgesetz 2011 BGBl. I Nr. 111/2010 sind die Zinsen im Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen, die unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw. unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben wurden, keine Betriebsausgaben. Ebenso sind die Zinsen im Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung von Kapitalerhöhungen oder Zuschüssen, die in Zusammenhang mit Kapitalanteilen im Sinne des zweiten Teilstrichs stehen, keine Betriebsausgaben. § 11 Abs. 1 Z 4 KStG idF Budgetbegleitgesetz 2011 BGBl. I Nr. 111/2010 ist erstmals auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2010 beginnen (§ 26c Z 23 lit b KStG idF Budgetbegleitgesetz 2011 BGBl. I Nr. 111/2010).

Im vorliegenden Fall hat das Finanzamt die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2011 auf Grund einer Planungsrechnung der Bw zuzüglich der auf die Hinzurechnung der Darlehenszinsen, die auf Grund der gesetzlichen Änderungen des § 11 KStG nicht mehr als Betriebsausgaben abgesetzt werden können, entfallenden Körperschaftsteuer festgesetzt.

In der Vorscheurechnung waren die betreffenden Zinsen auf Grund der Bestimmung des § 11 Abs. 1 Z 4 KStG idF StReformG 2005 BGBl. I Nr. 57/2004 als Betriebsausgaben abgesetzt worden. Auf Grund der geänderten Bestimmung des § 11 Abs. 1 Z 4 2. Teilstrich KStG idF Budgetbegleitgesetz 2011 BGBl. I Nr. 111/2010 sind diese Zinsen nicht mehr abzugsfähig. Das Einkommen der Bw erhöht sich ab dem Jahr 2011 damit um die nicht abzugsfähigen Zinsen.

Für den vorliegenden Fall ergibt sich daraus, dass sich ab dem Veranlagungsjahr 2011 aufgrund der nichtabzugsfähigen Zinsen voraussichtlich ein höheres Einkommen für die Bw und damit eine höhere Körperschaftsteuerschuld für das Jahr 2011 ergeben wird. Das Finanzamt war daher berechtigt, die Vorauszahlungen im Sinne der voraussichtlichen Steuerschuld anzupassen. Der Vorauszahlungsbescheid steht in Übereinstimmung mit der Rechtslage.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. Juli 2011