

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. azdk in der Beschwerdesache Bf BFF GesmbH, PLZ49 DorfBf, vertreten durch WP, STBWP GmbH, WPAdr , gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 05.09.2011 betreffend KVZ 2011 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird stattgegeben. Der bekämpfte Bescheid wird abgeändert. die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2011 und die Folgejahre werden in Höhe von 3.500 € festgesetzt.

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

Entscheidungsgründe

Ablauf des Verfahrens:

Die Beschwerdeführerin (Bf) Bf BFF GmbH erwarb 2009 von der konzernzugehörigen Bf Italy S.R.L. eine 99 %-Beteiligung an der konzernzugehörigen Beteiligungsgesellschaft Bf Dorf22 GmbH (Jahresabschluss Bf 2010 S. 11) mit Hilfe eines Darlehens und mit Hilfe einer Gesellschaftereinlage um insgesamt 35,740.000 € (Abtretungsvertrag vom 21. 12.2009). Die Bf hat in diesem Zusammenhang bei der ebenfalls dem Konzern zugehörigen Bf Darlehensgeber ein Darlehen in Höhe von 29,740.000 € aufgenommen. Hierfür sagte die Bf der Bf Abk Zinsen zu (Loan Agreement vom 29. 12.2009).

Sie zog im Sinne der damals geltenden Rechtslage (§ 11 Abs 1 Z 4 KStG 1988) für 2009 und 2010 die Schuldzinsen aus diesem Beteiligungserwerb ab.

Die Bf befasst sich mit der Erzeugung und dem Verkauf isolierter Drähte und Kabel sowie mit der Herstellung und dem Verkauf sonstiger elektrischer Ausrüstungen und Geräte (BP-Bericht 13.4.2012 2007-2009; Steuererklärung 2011): Die Bf wurde für die Jahre 2007-2009 einer abgabenbehördlichen Prüfung unterzogen. Die Prüfung ergab keine Beanstandungen (BP-Bericht 13.4.2012 betreffend 2007-2009).

Die Beteiligungsgesellschaft Bf Dorf22 GmbH produziert und verkauft im Großhandel Vorprodukte für die Industrie. Sie produziert insbesondere Vorpr, die in Schachteln, Schließfächer oder Computer eingebaut werden (Firmenbuch FN ZZYY ; + Firmenname der Beteiligungsgesellschaft; Internetseite: Online-Artikel Kleine Zeitung vom Datum1).

2009 gab es keine steuerfreie Gewinnausschüttung durch die Beteiligungsgesellschaft an die Bf wegen eines hohen Verlustes der Beteiligungsgesellschaft (-591.695,79 € laut Bescheid vom 29.6.2011 betreffend K 2009 an die Beteiligungsgesellschaft).

Bereits zum Erwerbszeitpunkt der Beteiligung war absehbar, dass im Jahr 2009 ein unternehmensrechtlicher Verlust der Beteiligungsgesellschaft erzielt werden würde.

Die Bf selbst erzielte im Jahr 2009 ein Einkommen von 36.338,33 € (Körperschaftsteuerbescheid 2009 betreffend die Bf vom 31.8.2010).

Seit 2010 bilden die Bf als Gruppenträgerin und die Beteiligungsgesellschaft als Gruppenmitglied eine Gruppe i.S. des § 9 KStG (Berufung).

Für das Jahr 2010 ist bereits die steuerliche Zurechnung des Ergebnisses des Gruppenmitgliedes zum Gruppenträger (Bf) gem. § 9 KStG erfolgt.

Das Einkommen des Gruppenmitgliedes betrug im Jahr 2010 + 473.947,43 €. Dieses Einkommen wurde der Bf als Gruppenträgerin zugerechnet. U.a. bedingt durch die Zinsen aus dem oben erwähnten Darlehensvertrag betrugen die Einkünfte der Bf im Jahr 2010 als Gruppenträgerin -2.294.454,03 € (Feststellungsbescheid Gruppenträger vom 30.10.2012; Feststellungsbescheid Gruppenmitglied vom 26.9.2011). Der Gesamtbetrag der Einkünfte der Gruppe im Jahr 2010 betrug daher -1.820.506,60 €. Das Einkommen der Gruppe im Jahr 2010 betrug somit Null (Körperschaftsteuerbescheid Gruppe 2010 vom 20.10.2012).

Diese Gruppe und die Beteiligung der Bf an diesem Gruppenmitglied bestand jedenfalls zumindest bis einschließlich 2014. Seit Bestehen der Beteiligung ab 2009 bis zumindest 2014 ist diese Beteiligung durch die Bf gehalten worden und nicht verkauft worden (AIS-Daten Gruppenmitglied und Gruppenträger 2010-2014).

Für 2011 versagte das Finanzamt im KVZ-Bescheid 2011 vom 5.9.2011 wegen der Neuregelung des § 11 Abs 1 Z 4 KStG den Zinsenabzug im Zusammenhang mit dem oben erwähnten Darlehensvertrag, weil die Kapitalanteile von einem konzernzugehörigen Unternehmen erworben worden waren.

Die Bf berief mit Schreiben vom 7.10.2011 . Sie ergänzte mit Schriftsatz vom 24.10.2011 ihre Berufung wie folgt:

Zum Argument des Finanzamtes, dass bei der Gruppenbesteuerung lediglich eine Zusammenfassung der gesondert ermittelten Besteuerungsgrundlagen der Gruppenmitglieder beim Gruppenträger erfolge, während weiterhin steuerfreie Ausschüttungen nötig seien, um an die finanziellen Mittel der Gruppenmitglieder zu kommen:

§ 11 Abs 1 Z 4 KStG komme nur dann zur Anwendung, wenn die Aufwendungen gem. § 12 Abs 2 KStG nicht abzugsfähig wären. Unterlagen die Fremdkapitalzinsen von vornherein nicht dem allgemeinen Abzugsverbot, dürfe § 11 Abs 1 Z 4 zweiter Teilstrich KStG nicht zur Anwendung kommen.

Die Ansicht , dass nach wie vor steuerfreie Ausschüttungen möglich wären (die bisher nicht erfolgt seien) stelle eine sehr formalistische Betrachtungsweise dar, die mit dem

Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (VwGH 2007/13/0026) nicht vereinbar sei. Die Zurechnung des Jahresergebnisses des Gruppenmitgliedes zum Gruppenträger führe zu einer Besteuerung der gesamten Vermögensmehrung und gehe sohin noch über die bloße Steuerpflicht von Ausschüttungen hinaus. Durch den Verlustvortrag beständen auch keine Vorgruppengewinne, deren steuerfreie Ausschüttung möglich wäre.

Vertrete man die Ansicht des Finanzamtes, so wäre daraus der logische Schluss zu ziehen, dass ohne § 10 KStG die Ausschüttungen an den Gruppenträger steuerpflichtig wären. **Ohne § 10 KStG gäbe es sohin eine Doppelbesteuerung . Bei Gewinnausschüttungen durch das Gruppenmitglied an den Gruppenträger handle es sich nicht um steuerfreie Vermögensmehrungen und Einnahmen, sondern um bereits besteuerte Beträge.**

Aus den Gesetzesmaterialien ergebe sich, dass innerhalb einer Unternehmensgruppe keine steuerfreie Ausschüttung im Sinne des § 10 erfolge und dass die Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen in der Unternehmensgruppe auch ohne die lex specialis (§ 11 Abs 1 Z 4 KStG) möglich sei.

Vom Normzweck seien nur die Fälle erfasst, die regelmäßig zu einem negativen Ergebnis aus der Beteiligung auf Seiten der Muttergesellschaft führten, da die Erträge außerhalb einer Unternehmensgruppe nicht besteuert werden würden. Ein solcher Fall läge jedoch hier nicht vor. Im gegenständlichen Fall beständen keine relevanten Unterschiede zum asset deal.

Schon in der Vergangenheit habe der VfGH das Abzugsverbot in jenen Fällen nicht angewendet, in denen es nie zu steuerfreien Einnahmen kam oder kommen konnte (B2370/94, B2031/98).

Die Bf begehre die Herabsetzung der KVZ 2011 und Folgejahre auf die Mindest-KSt. Soweit das Vorbringen vom 24.10.2011.

Das Finanzamt brachte vor (Schreiben vom 11.1.2012): Es verweise auf Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, die Körperschaftssteuer, zu § 11 KStG (Kallina/Roller) 17. Lieferung, Juni 2011, 2.5.3. Unternehmensgruppe :

"Unabhängig von der Ergebniszurechnung könne im Rahmen einer Unternehmensgruppe iSd §9 KStG eine Ausschüttung erfolgen, die nach § 10 KStG steuerbefreit sei."

Das Finanzamt verwies ferner auf Wiesner/Kirchmayr/Mayer, Gruppenbesteuerung, 2. Auflage, 1.9.2.1. Anwendung von § 10 KStG auch auf Gruppenmitglieder:

§ 10 KStG gelte nunmehr- anders als nach den Regelungen der Vollorganschaft iSd § 9 KStG idF vor SteuerreformG 2005- gleichermaßen für Mitgliedskörperschaften und für Nichtgruppenmitglieder. Dementsprechend sei die - vor der Steuerreform 2005 differenzierende - Rechtsgrundlage für die unterschiedliche Behandlung von Schuldzinsen iZm mit dem Erwerb von Beteiligungen an Organgesellschaften und Nichtorgangesellschaften weggefallen. § 11 Abs 1 Z 4 KStG komme daher gleichermaßen für Gruppen- und Nichtgruppengesellschaften zum Tragen."

Es handle sich um eine reine Rechtsfrage.

Die Bf brachte durch ihre steuerliche Vertreterin vor (undatiertes Schreiben) :

Ausschüttungen eines Gruppenmitgliedes an den Gruppenträger seien bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht steuerfrei. Vielmehr handle es sich auf Grund der Gruppenbesteuerung um bereits beim Gruppenträger versteuerte Gewinne. Selbst eine formelle Anwendbarkeit von § 10 KStG würde nur den verfassungskonformen Zustand (Vermeidung einer Doppelbesteuerung) gewährleisten.

Es erscheine geboten, den Anwendungsbereich der Norm nicht auf wirtschaftlich steuerpflichtige Einnahmen auszudehnen. Die Fremdkapitalzinsen seien unverändert abzugsfähig.

Das Finanzamt sprach sich in seinem Vorbringen vom 12.4.2012 gegen das Beschwerdevorbringen aus :

Zinsen iVm der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen seien nur unter den Voraussetzungen des § 11 Abs 1 Z 4 KStG abzugsfähig. Ob bis zum Streitjahr bereits Gewinnausschüttungen erfolgt seien, sei irrelevant.

Auch für Gruppenmitglieder könne es zu Gewinnausschüttungen kommen, bei denen u.a. die Regelungen der KEST und § 10 KStG zum Tragen kommen können. Das gelte auch für Gewinnausschüttungen von Gruppenmitgliedern an andere Gruppenmitglieder oder an den Gruppenträger (Vorbringen des Finanzamtes im Vorlagebericht Verf 46 vom 12.4.2012).

Über die Beschwerde vom 7.10.2011 (die damalige Berufung gilt heute als Beschwerde) wird erwogen:

Strittig ist, ob die Bf mit Wirksamkeit für 2011 berechtigt ist, die Schuldzinsen aus dem gegenständlichen durch ein Darlehen finanzierten Erwerb der Beteiligung an der konzernzugehörigen Kapitalgesellschaft abzuziehen. Der Bf ist diese Beteiligung durch eine ebenfalls konzernzugehörige Gesellschaft im Jahr 2009 gegen ein Entgelt abgetreten worden (Abtretungsvertrag 21.12.2009). Die Schuldzinsen resultieren aus einem Darlehensvertrag mit einer ebenfalls konzernzugehörigen Gesellschaft.

Die Bildung der Gruppe als solche verhindert im gegenständlichen Fall steuerfreie Gewinnausschüttungen nicht (§ 10 Abs 1 Z 1 KStG).

Eine Gewinnausschüttung des Gruppenmitgliedes an den Gruppenträger (Bf), die allerdings nicht höher ist als das steuerpflichtige Einkommen des Gruppenmitgliedes, das durch den Gruppenträger gem. § 9 Abs 6 Z 2 KStG zu versteuern ist, begründet jedenfalls einen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen dem strittigen Zinsaufwand und steuerpflichtigen Einnahmen des Gruppenträgers. Ein allfälliger steuerpflichtiger Verkauf der Beteiligung am Gruppenmitglied durch die Bf würde ebenso einen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen dem strittigen Zinsaufwand und steuerpflichtigen Einnahmen des Gruppenträgers (Bf) herstellen. Eine Gewinnausschüttung des Gruppenmitgliedes an den Gruppenträger (Bf), die höher wäre als das steuerpflichtige Einkommen des

Gruppenmitgliedes, das durch den Gruppenträger zu versteuern ist, würde insoweit (dh im Ausmaß des das steuerpflichtige Einkommen übersteigenden Betrages) einen wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen dem strittigen Zinsaufwand und steuerfreien Einnahmen des Gruppenträgers herstellen (§ 10 KStG). Für den Fall der Beendigung der Gruppe oder des Ausscheidens der Beteiligungsgesellschaft aus der Gruppe würde sich für den Fall des Aufrechtbleibens der Beteiligung der Bf an der Beteiligungsgesellschaft eine uneingeschränkte Steuerfreiheit aller allfälligen Ausschüttungen der Beteiligungsgesellschaft an die Bf ergeben.

Aus derzeitiger Sicht bestehen keine Anzeichen, dass an eine Beendigung der Gruppe und dergleichen (z.B. Ausscheiden des Gruppenmitgliedes aus der Gruppe) gedacht werden könnte. Sollte zu einem späteren Zeitpunkt die Gruppe beendet werden oder die Beteiligungsgesellschaft aus der Gruppe ausscheiden, wären die Zinsen ab Beendigung der Gruppe, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen (insbesondere § 10 KStG) im Zusammenhang stünden, nicht mehr abzugsfähig.

Wenn alle Ausschüttungen des Gruppenmitgliedes an den Gruppenträger maximal so hoch wären wie das steuerpflichtige Einkommen des Gruppenmitgliedes, das durch den Gruppenträger zu versteuern ist, stünden die Zinsen zunächst (vorbehaltlich einer Beendigung der Gruppe oder des Ausscheidens des Gruppenmitgliedes aus der Gruppe) ausnahmslos im Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einnahmen der Bf. Es gibt keinerlei Anzeichen, dass das Gruppenmitglied körperschaftsteuerfreie Einnahmen erwirtschaftet oder in Zukunft erwirtschaften wird. Das Gruppenmitglied produziert und verkauft insbesondere Vorpr. Diese Tätigkeit ist nicht von der Körperschaftsteuer befreit.

Eine Ausschüttung des Gruppenmitgliedes an die Bf (Gruppenträger), die höher wäre als das Einkommen des Gruppenmitgliedes, wäre vom wirtschaftlichen Standpunkt aus unsinnig und ist daher nicht zu erwarten. Sollte es dennoch wider Erwarten zu einer solchen wirtschaftlich unvernünftigen Ausschüttung kommen, wäre immer noch Gelegenheit, im noch zu erlassenden Körperschaftsteuerbescheid darauf entsprechend zu reagieren. Nach Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides wäre ein derartiger Vorgang ein Grund für eine Wiederaufnahme oder für einen Bescheid gemäß § 295 a BAO.

Jedenfalls ab dem Zeitpunkt der Veräußerung oder des Unterganges der Beteiligung der Bf am Gruppenmitglied wird mit mathematischer Sicherheit feststellbar sein, welcher Teil der strittigen Zinsen steuerpflichtigen Einnahmen und welcher Teil der strittigen Zinsen steuerfreien Einnahmen zuzuordnen ist. Allerdings gibt es bereits aus heutiger Sicht keinerlei Anzeichen dafür, dass sich ein Zusammenhang der Zinsen zu steuerfreien Einnahmen ergeben könnte.

Dies rechtfertigt die sofortige Anerkennung des Zinsenaufwandes (Achatz/Kirchmayr, KStG-Kommentar, Art 60 Z 5 BBG 2011, TZ 12, S. 1729). Die Fälle, die der bisherigen RSp zu Grunde lagen (VwGH vom 22.12.2005, 2004/15/0142; VwGH vom 26.11.2002, 2002/15/0033; VfGH vom 27.9.2000, B2031/98; VfGH vom 25.6.1998, B125/97) sind mit dem vorliegenden Fall nicht vergleichbar, weil sich zum Unterschied von jenen Fällen,

die den zitierten Judikaten zu Grunde lagen, bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise im vorliegenden Fall ein Zusammenhang zu steuerpflichtigen Vermögenserhöhungen geradezu aufdrängt. Durch die Bildung der Unternehmensgruppe ist zu erwarten, dass das gesamte an die Bf steuerfrei (insbesondere § 10 KStG) ausgeschüttete Einkommen des Gruppenmitgliedes bei der Bf gem. § 9 Abs 6 KStG der Körperschaftsteuer zu unterwerfen ist, soweit die Höhe der Betriebsausgaben der Bf eine Besteuerung ermöglicht (Achatz/Kirchmayr, KStG- Kommentar, Art 60 Z 5 BBG 2011, TZ 12, S. 1729). Der Abzug von Zinsaufwendungen darf jedenfalls nicht allein deshalb verweigert werden, weil die Zinsaufwendungen zusammen mit anderen Aufwendungen höher wären als die Einnahmen. § 11 Abs 1 Z 4 KStG ist nur im Zusammenhang mit Zinsen anzuwenden, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien oder steuerneutralen Vermögensmehrungen stehen (§ 12 Abs 2 KStG). Dieser Zusammenhang zwischen § 11 Abs 1 Z 4 KStG und § 12 Abs 2 KStG ist in der bisherigen Judikatur der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts bisher immer wieder betont worden (VfGH 29.2.2012, B 945/11; VfGH 27.9.1994, B2186/93; VfGH vom 27.9.2000, B2031/98; VwGH vom 27.2.2014, 2011/15/0199). Es wäre durch nichts zu rechtfertigen, Aufwendungen, die in einem klar erkennbaren Zusammenhang mit steuerpflichtigen Vermögensmehrungen stehen, nicht zum Abzug als Betriebsausgaben zuzulassen. Ein solcher klar erkennbarer Zusammenhang besteht im vorliegenden Fall. Ein Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen erscheint im vorliegenden Fall als unrealistisch.

Der UFS hat bei Erwerb von Kapitalanteilen, die von einem konzernzugehörigen Unternehmen erworben worden sind, auch bei Vorliegen einer Unternehmensgruppe Zinsen, die in diesem Zusammenhang angefallen sind, im Hinblick auf § 11 Abs 1 Z 4 KStG nicht zum Abzug zugelassen, ohne jedoch im Rahmen der Anwendung von § 12 Abs 2 KStG zu prüfen, ob überhaupt ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zu steuerfreien Einnahmen erkennbar ist (z.B. UFS 13.2.2012, RV/0174-L/12). Der VfGH hat in solchen Fällen die Behandlung von VfGH-Beschwerden abgelehnt (z.B. VfGH 20.6.2012, B207/12).

Es mag daher sein, dass es nach der Ansicht des VfGH auch noch verfassungskonform wäre, nach dem Vorbild der bisherigen RSp (VwGH vom 22.12.2005, 2004/15/0142; VwGH vom 26.11.2002, 2002/15/0033; VfGH vom 27.9.2000, B2031/98; VfGH vom 25.6.1998, B125/97) die Zinsen zunächst nicht zum Abzug zuzulassen und erst den Verkauf oder den sonstigen Untergang der Beteiligung zum Anlass zu nehmen, nachträglich zu prüfen, welcher Teil der Zinsen in einem Zusammenhang mit steuerfreien und welcher Teil der Zinsen in einem Zusammenhang mit steuerpflichtigen Einnahmen steht. Gesetzeskonform erscheint nach der Ansicht des Gerichtes eine derartige Vorgangsweise nicht, da im vorliegenden Fall ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang der Zinsen zu steuerfreien Einnahmen i.S. des § 12 Abs 2 KStG nicht erkennbar ist: Die gem. § 10 KStG steuerfreien Ausschüttungen betreffen Vermögensmehrungen, für die die Bf gem. § 9 Abs 6 KStG grundsätzlich verpflichtet war, Körperschaftsteuer zu bezahlen.

Die strittigen Zinsen sind daher abzugsfähig, die KVZ hat daher, wie durch die Vertreterin der Bf beantragt wurde, der Mindestkörperschaftsteuer zu entsprechen.

Daher wird spruchgemäß entschieden.

Begründung gemäß § 25 a Abs 1 VwGG:

Durch dieses Erkenntnis wird eine Rechtsfrage iS von Art 133 Abs 4 B-VG berührt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Die Bf ist der Ansicht, dass wegen des Umstandes, dass der Zinsenaufwand wegen des Erwerbes einer Beteiligung von einem konzernzugehörigen Unternehmen im Zusammenhang mit der Bildung einer Gruppe i.S. von § 9 KStG steht, § 12 Abs 2 KStG nicht anwendbar sei. Die Beteiligungsgesellschaft sei Gruppenmitglied. Das Ergebnis des Gruppenmitgliedes sei der Bf steuerlich zuzurechnen. Die Bf sei insoweit körperschaftsteuerpflichtig. Der Zinsaufwand stehe daher in Verbindung mit steuerpflichtigen Vermögensmehrungen und keineswegs mit nicht steuerpflichtigen Vermögensmehrungen.

Wegen der Unanwendbarkeit von § 12 Abs 2 KStG sei auch § 11 Abs 1 Z 4 KStG nicht anwendbar. Daher sei der Zinsaufwand nach allgemeinen Grundsätzen (§ 4 Abs 4 EStG 1988) abzugsfähig. Das Finanzamt spricht sich gegen diese Rechtsansicht aus und vertritt im Ergebnis die Ansicht, dass trotz der Gruppenbildung die Gewinnausschüttungen des Gruppenmitgliedes an den Gruppenträger als steuerfrei zu gelten haben, weshalb die strittigen Zinsen im Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen der Bf stünden.

Diese strittige Rechtsfrage ist bis jetzt vom VwGH nicht erörtert worden. Im Schrifttum wird diese Frage nicht einheitlich beantwortet (Doralt/Ruppe, Steuerrecht Band I, 11. Auflage, TZ 1013, 1021; a.A: Achatz/Kirchmayr, KStG-Kommentar, Art 60 Z 5 BBG 2011, TZ 12, S 1729).

Dass für den Fall der steuerpflichtigen Veräußerung der Beteiligung das Zinsenabzugsverbot nicht anzuwenden ist, soweit die Zinsen dem steuerpflichtigen Veräußerungserlös zuzuordnen sind, ist mittlerweile durch die Judikatur (VfGH vom 7.3.1997, B2370/94 u.a.) geklärt worden. Ob dasselbe uneingeschränkt auch für den Fall der Bildung einer Gruppe i.S von § 9 KStG gilt, ist durch den VwGH noch nicht erörtert worden.

Klagenfurt am Wörthersee, am 22. Oktober 2015

