

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Gabriele Krafft in der Beschwerdesache Bf., Anschrift, als Gruppenmitglied unter der Gruppenträgerin GT, vertreten durch PwC PricewaterhouseCoopers Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Donau-City-Straße 7, 1220 Wien, über die Beschwerde vom 06.09.2016 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt Wien 1/23 vom 09.08.2016, betreffend Wiederaufnahme Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2011 und Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Bf. war im Jahr 2011 Gruppenmitglied (GM) einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG unter der Gruppenträgerin (GT) GT und wurde betreffend die Jahre 2009-2011 einer Außenprüfung (AP) unterzogen.

Mit Bescheiden vom 9.8.2016 nahm die belangte Behörde (FA) das Verfahren betreffend Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2011 gem. § 303 BAO wieder auf und erließ einen geänderten Feststellungsbescheid Gruppenmitglied 2011 wobei eine außerbilanzielle Gewinnzurechnung von 28.967.195,38 € vorgenommen wurde.

Begründend verweist die Bp. zu den inhaltlichen Feststellungen im Bericht unter Tz 13 auf Punkt 2 der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 13.7.2016 wo wie folgt ausgeführt wird:

2. Zinsenaufwendungen im Zusammenhang mit Anteilserwerb

2.1. Allgemeines

Die Bf. (St.Nr.:333/3333, FA Wien 1/23) wurde mit Gesellschaftsvertrag 19. Mai 2009 gegründet - Firmenbucheintragung am 13. Juni 2009. Die Gesellschaft ist eine 100%-Tochterges. der GM0 (St.Nr.:123/4560, FA Wien 1/23). Am 6. Dez. 2010 wurde ein Antrag auf Feststellung einer Unternehmensgruppe gem. § 9 Abs. 8 KStG 1988 zum Zwecke der Gruppenbesteuerung ab dem Veranlagungsjahr 2011 eingebracht (mit der GT als Gruppenträger sowie der GM2, der GM0, der GM3, der GM4 und der Bf. als

Gruppenmitglieder). Der antragsgemäß Gruppenfeststellungsbescheid erging 23. März 2011.

Am 23. Sept. 2013 fand der Prüfungsbeginn (inkl. Unterschreiben der Prüfungsaufträge) in den Firmenräumlichkeiten (Adresse) statt. Beim Prüfungsbeginn wurden der AP vor der Prüfung angefordertes elektronisches Datenmaterial (Journale, Sachkonten-u. Kreditoren-Saldenlisten sowie Saldenlisten nach Bilanz- u. G+V-Gliederung) für die Prüfungsjahre 2009 bis 2011 übergeben. Beim Prüfungsbeginn wurde außerdem ein Organigramm abverlangt zur Dokumentation der Beteiligungen aller o.g. Mitglieder der Gruppe.

2.2. Sachverhalt (Ermittlung)

Anhand der der AP vorgelegten Saldenlisten sowie der Auswertung der Journaldaten wurde festgestellt, dass durch den Erwerb der Anteile (Aktien) an der X-AG, BEL um € 480.000.000,- im WJ 2008/09 eine Kaufpreisverbindlichkeit ausstand an die NN-GmbH, CH (Jahresabschluss 31. Dez. 2009). Am 6. Nov. 2013 wurde an die steuerliche Vertretung eine schriftliche Fragenliste gesendet. Abverlangt wurden "ein Vertrag zur Kaufpreisverbindlichkeit gegenüber der MM-GmbH iHv € 480.000.000,- sowie eine schriftliche Vereinbarung und Berechnungsdetails zum gesamten Zinsenaufwand verbundener Unternehmen (2009: € 4,80 Mio, 2010: € 23,45 Mio., 2011: € 28,97 Mio.)".

Anhand der in der AP vorgelegten Unterlagen und Dokumente konnte der wirtschaftliche Zusammenhang der angefallenen Zinsen mit dem Anteilserwerb im Konzern hergestellt werden. Durch den eindeutigen wirtschaftlichen Zusammenhang der Verbindlichkeit mit einem konzerninternen Anteilskauf wurde der Tatbestand des § 11 Abs.1 Z 4 KStG i.d.F. des BudBG 2011, BGBl I 2010/111 ab 1.1.2011 verwirklicht. Die zeitliche und betragliche Übereinstimmung der Vertragsdaten und Zahlungsströme wurde aufgrund der angeführten Beweismittel festgestellt.

Folgende Unterlagen wurden vorgelegt:

- Vertrag vom 22. Jun. 2009 über den Verkauf der Aktien an der X-AG, BE - Kaufpreis €480.000.000 - von der RR-SA, CH an die Bf., Ö
- Vereinbarung vom 30. Sept. 2009 zwischen der MM-AG, CH und der Bf., Ö über Verzinsung des Kaufpreises (€480 Mio) mit 4% p.a. ab 1. Okt. 2009
- Aufrechnungsvereinbarung, wonach die Kaufpreisforderung (€480 Mio) bis spätestens 1. Juli 2010 über die ACMS-Konten (Cash-Management-System), die sich bei der GM0 (Cashpool-Führer) befinden, verrechnet wird.

Als Ergebnis der im April 2014 durchgeführten Recherchen in der ORBIS-Datenbank mittels Wirtschaftsauskünften wurde von der AP festgestellt, dass jeweils die RR-SA, CH, in die MM-AG, CH, (Eintragung ins kantonale Handelsregister in der Schweiz am 7. Jan. 2010) und weiter die MM-AG, CH, in die GM0, Baar CH (Eintragung ins kantonale Handelsregister in der CH am 6. Okt. 2011) fusioniert worden war.

Dass der Verkäufer der Aktien an der X-AG, BE, die RR-SA, CH, sowie der Rechtsnachfolger MM-AG, CH, verbundene Unternehmen bzw. Konzerngesellschaften waren, wurde zum einen anhand der bei Prüfungsbeginn vorgelegten Organigramme

(Intercompany-Nr. 300 und 181) und weiters anhand der Internationalen Datenbank-Auskünfte erkannt. Somit wurde dadurch erst festgestellt, dass die Anteile an der X-AG, BE im Wirtschaftsjahr 2009 von einem **konzernzugehörigen Unternehmen** erworben wurden.

Die im Zuge der AP vorgelegte (o.e.) Aufrechnungsvereinbarung vom 30. Sept. 2009 mit der Festlegung, die Kaufpreisforderung (€ 480 Mio.) zuzgl. Zinsen über die von den beiden Gesellschaften (Anm.: Bf., Anschrift und MM-AG, Baar CH) gehaltenen ACMS-Konten (Cash-Management-System), die sich bei der GM0 befinden, zu verrechnen, ergab eine weitere Verzinsung im Ausmaß von 5,5% p.a. (eben im Rahmen des Cashpools) ab 1. Juli 2010 bis 31. Dez. 2011 (Ende des Prüfungszeitraumes). Wichtig ist hierbei die Feststellung, dass auch das ACMS-System seitens der GM0 fremdfinanziert ist.

2.3. Feststellung

Zinsenaufwand im Zusammenhang mit dem Erwerb der Anteile (Aktienkauf) an der X-AG, BE:

2009: 4,802.196,23 keine Feststellung

2010: 23,448.252,62 keine Feststellung

2011 : 28,967.195,38 Feststellung!

Gem. § 11 Abs. 1 Z. 4 KStG 1988 i.d.F. des BudBG 2011, BGBl I 2010/111 ab 1.1.2011, gelten Zinsen, die im Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen iSd § 10 KStG 1988 stehen, sofern die Kapitalanteile von einem konzernzugehörigen Unternehmen erworben wurden, nicht als Betriebsausgaben. Dadurch ergibt sich eine Zurechnung iHv € 28,967.195,38 bei der Gewinnermittlung 2011.

2.4. Rechtliche Begründung

Bei der Bf. fielen im Prüfungszeitraum 2009-2011 Finanzierungszinsen aufgrund einer Darlehensgewährung für den Erwerb der Anteile an der X-AG, Belgien, an.

Die Nichtabzugsabzugsfähigkeit der gegenständlichen Zinsen des Jahres 2011 wird auf § 11 Abs. 1 Z. 4 KStG 1988 ab dem BudBG 2011 gestützt. Nach § 12 Abs. 2 KStG 1988 sind Aufwendungen und Ausgaben nicht abzugsfähig, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen (steuerneutralen) Vermögensvermehrungen und Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Für Gewinnanteile jeder Art aufgrund einer Beteiligung an inländischen Kapitalgesellschaften gilt die Beteiligungsertragsbefreiung nach § 10 KStG 1988. Die Darlehenszinsen standen somit unmittelbar in wirtschaftlichem Zusammenhang mit steuerbefreiten Einnahmen gemäß § 10 KStG 1988 (vgl. zur ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes im Zusammenhang mit dem Erwerb einer Schachtelbeteiligung etwa VwGH vom 27. Februar 2014, 2011/15/0199).

Der Zusammenhang zwischen den Beteiligungserträgen im Sinne des § 10 KStG 1988 und den Zinsen, die aufgrund der Fremdfinanzierung des Beteiligungserwerbes angefallen sind, geht auch dann nicht verloren, wenn in einem Veranlagungszeitraum neben den Schuldzinsen keine Gewinne anfallen. Es kommt nicht auf einen unmittelbaren zeitlichen, sondern auf einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang an (vgl. etwa VwGH

vom 28. Oktober 2009, 2008/15/0051). Dieser war im gegenständlichen Fall jedenfalls gegeben, sodass die Finanzierungszinsen dem Grunde nach vom Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988 erfasst waren. Jedoch sah § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 idF vor dem BBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010 eine Ausnahme vom Abzugsverbot nach § 12 Abs. 2 KStG 1988 für Fremdfinanzierungszinsen von zum Betriebsvermögen gehörenden Kapitalbeteiligungen im Sinne des § 10 KStG 1988 vor, sodass der Zinsabzug in den Jahren 2009 und 2010 zurecht erfolgt ist.

Da nach hA auch bei Gruppenmitgliedern Gewinnausschüttungen an das beteiligte Gruppenmitglied bzw. an den Gruppenträger nach Maßgabe der Beteiligungsertragsbefreiung im Sinne des § 10 KStG 1988 erfolgen (vgl. etwa Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung (2009), K59 ff), war auch die im Jahr 2011 erfolgte Gruppenbildung für die Anwendung des § 12 Abs. 2 KStG 1988 dem Grunde nach unbeachtlich. Auch von Gruppenmitgliedern können steuerfreie Beteiligungserträge im Sinne des § 10 KStG 1988 an das beteiligte Gruppenmitglied bzw. den Gruppenträger zufließen, ohne dass dem die steuerliche Ergebniszurechnung zum Gruppenträger entgegenstehen würde (vgl. Blasina in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöer/Vock, Die Körperschaftsteuer, S 12 Tz 149). Vielmehr kommen im Rahmen der Gruppenbesteuerung die Bestimmungen der §§ 9 und 10 KStG 1988 parallel zur Anwendung (vgl. Stefaner/Weninger, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.) KStG-Kommentar, § 9 Tz. 9). Die Finanzierungszinsen unterlagen daher weiterhin dem Grunde nach dem Abzugsverbot nach § 12 Abs. 2 KStG 1988 (vgl. Plansky, in Lang/Schuch/Staringer (Hrsg.) KStG-Kommentar, § 12 Tz 69). Aufgrund der in § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 idF vor dem BBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010 für Finanzierungszinsen normierten Ausnahmebestimmung konnte der Zinsabzug im Jahr 2009 und 2010 erfolgen.

Mit dem BBG 2011 wurde der Fremdfinanzierungsabzug bei konzerninternen Beteiligungserwerben eingeschränkt, ein konzerninterner Beteiligungserwerb liegt im gegenständlichen Fall vor.

Wie unter Punkt 1 der Niederschrift ausgeführt, wird die Feststellung laut Punkt 2 im Gruppenergebnis 2012 erfasst.

Zur Begründung der Wiederaufnahme wird unter Tz 17 des Berichts wörtlich ausgeführt:
Die neuen Tatsachen und Beweismittel sind: Tz. 13

- Vertrag vom 22. Jun. 2009 über den Kauf der Aktien an der X-AG, BE (Kaufpreis € 480 Mio.)
- Vereinbarung vom 30. Sept. 2009 über Verzinsung des Kaufpreises (€ 480 Mio.)
- Aufrechnungsvereinbarung, wonach die Kaufpreisforderung über die ACMS-Konten verrechnet wird
- Recherchen in der ORBIS-Datenbank mittels Wirtschaftsauskünfte
- der AP vorgelegte Saldenlisten sowie der Auswertung der zur Verfügung gestellten Journaldaten
- der AP vorgelegte Konzernorganigramme

Wegen der zeitlichen und betraglichen Übereinstimmung der Vertragsdaten und Zahlungsströme wurde aufgrund der neu hervorgebrachten Beweismittel die Feststellung über den eindeutigen wirtschaftlichen Zusammenhang des Zinsaufwandes mit dem konzerninternen Anteilserwerb - Kauf von 100 % der Aktien an der X-AG, BE - getroffen.

Der wirtschaftliche Zusammenhang mit dem konzerninternen Erwerb war der Abgabenbehörde zum Zeitpunkt der Bescheiderstellung noch nicht bekannt. Die Umstände gingen aus den Abgabenerklärungen der betreffenden Jahre nicht hervor, sodass sie als neu hervorgekommene Tatsachen und Beweismittel iSd § 303 BAO anzusehen sind. Die rechtzeitige Kenntnis dieser Umstände hätte zu einem im Spruch anderslautenden Bescheid geführt.

Zu der in § 303 BAO vorgesehenen Ermessensausübung wird angeführt, dass die steuerlichen Auswirkungen der im wiederaufgenommenen Verfahren zu erlassenden Sachbescheide weder absolut noch relativ geringfügig zu bezeichnen sind, eine Uneinbringlichkeit oder Unbilligkeit der Einbringung nach dem Kenntnisstand der Behörde nicht gegeben sind und ein Missverhältnis zwischen den steuerlichen Auswirkungen der Wiederaufnahme insgesamt zu den Auswirkungen der konkreten Wiederaufnahmegründe nicht vorliegt. Daher wird bei der im Sinne des § 20 BAO vorgenommenen Interessensabwägung dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit (Parteiinteresse an der Rechtskraft) eingeräumt.

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde gegen die im Spruch genannten Bescheide führt die Bf. im Wesentlichen aus, dass das Bundesfinanzgericht (BFG) im Erkenntnis BFG 22.10.2015, RV/4100145/2012 betreffend einen fremdfinanzierten Beteiligungserwerb einer 99% Beteiligung an einer inländischen Kapitalgesellschaft von einer ausländischen Konzerngesellschaft, welche ab dem diesem Erwerb folgenden Jahr Mitglied der Unternehmensgruppe war, judiziert habe, dass für konzerninterne Beteiligungserwerbe im Rahmen der Gruppenbesteuerung das Zinsenabzugsverbot nicht schlagend würde, zumal durch die Zurechnungsbesteuerung gemäß § 9 Abs 6 Z 2 KStG eben kein schädlicher Zusammenhang zwischen Beteiligungskreditzinsen und nicht steuerpflichtigen Erträgen iS § 12 Abs 2 KStG vorliege.

In § 12 Abs. 2 KStG finde sich die generalklauselartige Bestimmung, wonach bei der steuerlichen Gewinnermittlung Aufwendungen bzw. Ausgaben nicht abgezogen werden dürften, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Vermögensvermehrung und Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stünden. Von diesem grundsätzlichen Abzugsverbot seien insbesondere auch Zinsen für fremdfinanzierte Beteiligungen betroffen, zumal Gewinnausschüttungen aus Beteiligungsgesellschaften bei der beteiligten Körperschaften „steuerfreie“ Erträge gemäß § 10 Abs. 1 KStG darstellten und daher ein schädlicher Zusammenhang zwischen Aufwendungen (Kreditzinsen) und Erträgen (Ausschüttungen) vorliegen würde. Mittels ausdrücklicher Ausnahmebestimmung sei gemäß § 11 Abs. 1 Z. 4 KStG ab dem Jahr 2005 der Beteiligungskreditzinsenabzug zugelassen worden, ab dem Jahr 2011 jedoch wiederum

eingeschränkt auf Beteiligungserwerbe von Dritten (sogenannte "Konzernzinsschranke", nunmehr normiert in § 12 Abs. 1 Z. 9 KStG). Nach der genannten Entscheidung des BFG greife das Zinsabzugsverbot für konzerninterne Beteiligungserwerb dann nicht, wenn die fremdfinanzierte Beteiligung in eine neue steuerliche Unternehmensgruppe einbezogen werde. Dies deshalb, weil aufgrund der Besteuerung des Gruppenmitglieds auf Ebene des Gruppenträgers die Beteiligungskreditzinsen keine Aufwendungen im Sinne des § 12 Abs. 2 KStG darstellen würden, sondern mit steuerpflichtigen Erträgen im Zusammenhang stünden.

Durch die Bildung der Unternehmensgruppe sei zu erwarten, dass das gesamte an die GT steuerfrei ausgeschüttete Einkommen des Gruppenmitglieds bei der GT gemäß § 9 Abs. 6 KStG der Körperschaftsteuer zu unterwerfen sei, soweit die Höhe der Betriebsausgaben der GT eine Besteuerung ermögliche. § 11 Abs. 1 Z. 4 KStG sei nur im Zusammenhang mit Zinsen anzuwenden, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit steuerfreien oder steuerneutralen Vermögensvermehrung entstünden (§ 12 Abs. 2 KStG) es wäre nicht zu rechtfertigen, Aufwendungen, die in einem erkennbaren Zusammenhang mit steuerpflichtigen Vermögensvermehrung stünden, nicht zum Abzug als Betriebsausgaben zuzulassen.

Die Aussagen zu dem dort entschiedenen Fall seien unmittelbar auf den gleich gelagerten Streitfall anzuwenden.

Mit Beschwerdeverentscheidung (BVE) vom 5.3.2018 wies die belangte Behörde die Beschwerde ab und führte aus, dass das Argument des Bestehens eines unmittelbaren Zusammenhangs zwischen Beteiligungsertragsbefreiung und Zinsabzug im Hinblick auf die Konzeption der Besteuerung von Körperschaften zu verneinen sei. Die Besteuerung würde nach einem zweistufigen System erfolgen, nämlich Belastung mit Körperschaftsteuer bei der gewinnerzielenden Gesellschaft und Belastung mit Kapitalertragsteuer bei der Ausschüttung. Von dieser zweistufigen Besteuerung werde aber dann Abstand genommen, wenn entweder auf der Ebene der Körperschaft eine Befreiung vorliege oder auf Ebene des Gesellschafters eine Beteiligungsertragsbefreiung zur Anwendung komme. Würde man nun dem Argument der Bf. folgen, käme man zu dem Schluss, dass die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG deshalb innerhalb einer Unternehmensgruppe keine Relevanz mehr habe, weil der steuerpflichtige Ergebnis des Gruppenmitglieds ohnehin beim Gruppenträger versteuert werde.

Im Sinne des § 12 Abs. 2 KStG sei jedoch zur Wahrung eines objektiven Maßstabes nicht auf das Vorliegen von wirtschaftlich vernünftigen Gewinnausschüttungen abzustellen, sondern gehe der Zusammenhang zwischen Beteiligungserträgen und Fremdfinanzierung auch dann nicht verloren, wenn in einem Veranlagungszeitraum neben den Schuldzinsen keine Beteiligungserträge iSd § 10 KStG anfallen würden.

Würde des Zinsabzugsverbot gemäß § 11 Abs. 1 Z. 4 KStG innerhalb einer Unternehmensgruppe nicht gelten, so würde dies solche konzerninternen Beteiligungserwerb gegenüber jenen außerhalb einer Unternehmensgruppe

begünstigen. Die Bestimmungen des § 9 und § 10 KStG seien parallel anzuwenden, die Fremdfinanzierungszinsen ab dem Jahr 2011 würden daher dem Grunde nach dem Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG unterliegen. Zum selben Schluss komme auch das BFG im Erkenntnis vom 10.6.2016, RV/7102088/2013.

Hinsichtlich der Beschwerde zum Wiederaufnahmebescheid wiederholt das FA die Ausführungen der Bescheidebegründung.

Im fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag vom 5.4.2018 beantragte die Bf. die Vorlage an das BFG und verwies begründend auf die Bescheidbeschwerde vom 2.9.2016.

Folgender Sachverhalt, welcher sich aus dem Akteninhalt ergibt und aufgrund des wechselseitigen Vorbringens unstrittig ist, wird der Entscheidung zugrunde gelegt: Die Bf. war ab 2011 Mitglied der steuerlichen Unternehmensgruppe mit der GT als GT. Die Bf. bilanziert auf den 31.12 eines jeden Jahres, die GT hat jedoch als Bilanzstichtag den 30.6. eines jeden Jahres. Der Gewinn der Bf. für 2011 ist daher erst 2012 im Gruppenergebnis zu erfassen.

Anhand der, der Außenprüfung vorgelegten Saldenlisten sowie der Auswertung der Journaldaten wurde von der AP festgestellt, dass durch den Erwerb der Aktien an der X-AG um 480.000.000,00 € im Wirtschaftsjahr 2008/2009 eine Kaufpreisverbindlichkeit an die NN-GmbH (Schweiz) ausstand. Am 6.11.2013 wurde der steuerlichen Vertretung eine schriftliche Fragenliste übermittelt und ein Vertrag zu Kaufpreisverbindlichkeit sowie eine schriftliche Vereinbarung und Berechnungsdetails zum gesamten Zinsaufwand verbundener Unternehmen (für das Streitjahr 2011 rd. 28,97 Mio €) abverlangt.

In der Folge legte die Bf. erstmals den Vertrag vom 22.6.2009 über den Verkauf von 100 % der Aktien an der X-AG um einen Kaufpreis von 480.000.000,00 € von der RR-SA (Schweiz) an die Bf. vor. Weiters wurde eine Vereinbarung vom 30.9.2009 zwischen der Bf. und der MM-AG (Schweiz) über die Verzinsung des Kaufpreises mit 4 % p.a. ab 1.10.2009 vorgelegt sowie eine Aufrechnungsvereinbarung, wonach die Kaufpreisforderung bis spätestens 1.10.2010 über die Cashmanagement-Konten die sich bei der GM0 (Cash-Pool-Führer) befinden, verrechnet wird.

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen führte die AP Recherchen der ORBIS-Datenbank durch und stellte mittels Wirtschaftsauskünften fest, dass die RR-SA in die MM-AG diese weiter in die GM0 fusioniert worden waren. Zudem konnte festgestellt werden, dass die Verkäuferin der Aktien an der X-AG - nämlich die RR-SA sowie der Rechtsnachfolger MM-AG - verbundene Unternehmen bzw. Konzerngesellschaften desselben Konzerns wie die Bf. waren. Diese Umstände wurden erstmals anhand der bei Prüfungsbeginn vorgelegten Organigramme (Intercompany-Nr. 301 und 181) und der im Zuge der AP durchgeführten internationalen Datenbankabfragen festgestellt.

Die Tatsache, dass die Anteile an X-AG im Wirtschaftsjahr 2009 von einem konzernzugehörigen Unternehmen erworben wurden, wurde daher erstmals anlässlich der AP festgestellt und war aus den bis dahin vorgelegten Unterlagen für die belangte Behörde nicht ersichtlich.

Die ebenfalls erstmals im Zuge der Prüfung vorgelegte Aufrechnungsvereinbarung vom 30.9.2010 ergab zudem eine weitere, bis dahin nicht bekannte, Verzinsung im Ausmaß von 5,5 % p.a. ab 1.7.2010 bis 31.12.2011.

Unstrittig liegt ein konzerninterner Beteiligungserwerb vor, wobei die Finanzierung ebenfalls über eine Konzerngesellschaft erfolgte.

Diese Tatsachen wurden erstmals im Zuge der Außenprüfung offengelegt.

Die Höhe der streitgegenständlichen Aufwendungen ist ebenfalls unstrittig.

Gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Vermögensmehrungen und Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes hängen Zinsen eines Kredites, der zum Erwerb einer (Schachtel-)Beteiligung iSd § 10 KStG 1988 aufgenommen wurde, mit den (steuerfreien) Beteiligungsgewinnen unmittelbar zusammen und unterliegen daher grundsätzlich dem Abzugsverbot des § 12 Abs. 2 KStG 1988 (VwGH 26.8.2009, 2007/13/0026; 20.10.2004, 99/14/0079; 20.11.1996, 96/15/0188; 10.10.1996, 94/15/0187).

Mit dem Steuerreformgesetz 2005 (StReformG 2005, BGBl. I Nr. 57/2004) wurde in § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 die Abziehbarkeit von Schuldzinsen, die in Zusammenhang mit Beteiligungen iSd § 10 KStG 1988 stehen, als Ausnahmetatbestand zu § 12 Abs. 2 KStG 1988 eingeführt. Dadurch sollte erreicht werden, dass bei Fremdfinanzierung von zum Betriebsvermögen gehörenden Kapitalbeteiligungen iSd § 10 KStG 1988, trotz der Steuerneutralität der laufenden Beteiligungserträge, die Finanzierungskosten als Betriebsausgaben abgesetzt werden können (vgl. RV 451 BlgNR 22. GP 29 f).

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 (BBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010) erfuhr § 11 Abs. 1 Z 4 KStG 1988 eine Einschränkung insoweit, als konzerninterne Erwerbe von der Abzugsfähigkeit der Fremdfinanzierungszinsen ausgenommen wurden. Die Materialien (RV 981 BlgNR 24. GP 132) führen dazu Folgendes aus:

"Seit dem Steuerreformgesetz 2005 sind Fremdfinanzierungszinsen bei Beteiligungen im Sinne des § 10 KStG steuerlich abzugsfähig. Im 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 Ausschluss der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen im Konzernverbund ist erstmals für Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2010 beginnen, und betrifft auch Beteiligungserwerbe, die (wie im gegenständlichen Streitfall) vor dem 1. Jänner 2011 erfolgten.

Grundsätzlich besteuert das Körperschaftsteuergesetz jedes in § 1 KStG 1988 definierte Körperschaftsteuersubjekt einzeln auf der Grundlage seiner jeweiligen Leistungsfähigkeit. Die Gruppenbesteuerung gemäß § 9 KStG 1988 stellt eine Durchbrechung des Prinzips der Individualbesteuerung dar. Die Gruppenbesteuerung ist eine rein steuerliche Zurechnungskonstruktion. Das Ergebnis eines Gruppenmitglieds wird nur steuerlich dem jeweils übergeordneten Gruppenmitglied bzw. dem Gruppenträger zugerechnet. In unternehmensrechtlicher Hinsicht sind daher dem Grunde nach weiterhin Gewinnausschüttungen oder Gesellschaftereinlagen notwendig (vgl. Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung², K55). Es kommt lediglich zu einer Änderung des Steuerschuldverhältnisses, weil der Gruppenträger ein materiell fremdes Einkommen (die zugerechneten Einkommen der Gruppenmitglieder) versteuert (vgl. Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG², § 9 Tz 5).

Ungeachtet der aus § 9 Abs. 1 KStG 1988 resultierenden steuerlichen Ergebniszurechnung sind unternehmensrechtliche Gewinnausschüttungen der Beteiligungsgesellschaft an die beteiligte Körperschaft dabei auch innerhalb des Gruppenbesteuerungsregimes als Beteiligungserträge iSd § 10 KStG 1988 zu qualifizieren. Neben § 9 KStG 1988 ist die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG 1988 grundsätzlich parallel anzuwenden. Innerhalb der Gruppe stattfindende Gewinnausschüttungen sind ungeachtet der nach § 9 KStG 1988 erfolgenden Ergebniszurechnung weiterhin Beteiligungserträge nach § 10 KStG 1988 (vgl. Urtz in Achatz/Kirchmayr, KStG § 9 Tz 254; Wiesner/Kirchmayr/Mayr, Gruppenbesteuerung² K 59 f; Vock in Renner/Strimitzer/Vock, KStG 1988 § 9 Tz 402; Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Tz 6).

Die hier zu beurteilenden Zinsen aus der Anschaffung der Beteiligung stehen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit diesen Beteiligungserträgen (Gewinnausschüttungen). Die steuerliche Ergebniszurechnung nach § 9 Abs. 1 KStG 1988 ist hingegen (bloße) Rechtsfolge der Gruppenbildung; ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zu den Zinsen aus der Anschaffung der Beteiligung besteht hingegen nicht (VwGH 28.2.2018, Ro 2016/15/0009 in Aufhebung des von der Bf. mehrfach zitierten Erkenntnisses des BFG 22.10.2015, RV/4100145/2012).

Die steuerliche Ergebniszurechnung der Bf. an die Gruppenträgerin stellt - anders als in BFG 22.10.2015, RV/4100145/2012 vertreten - keine "steuerpflichtige Vermögensmehrung" des Gruppenträgers dar (VwGH 28.2.2018, Ro 2016/15/0009) .

Auch ein allfälliger Ergebnisabführungsvertrag führt nach herrschender Lehre und Rechtsprechung zu einem Beteiligungsertrag iSd § 10 KStG 1988 (Kirchmayr in Achatz/Kirchmayr, KStG, § 10 Tz 47; Pinetz/Stefaner in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG² § 9 Tz 6; Vock in Renner/Strimitzer/Vock, KStG 1988 § 10 Tz 137; Molterer, ÖStZ 2015, 573 f; Bergmann/Wurm, SWK 2016, 1280; VwGH 28.2.2018, Ro 2016/15/0009). Nach Tumpel/Aigner (in Quantschnigg/ Achatz/ Haidenthaler/ Trenkwalter/ Tumpel, Gruppenbesteuerung, § 9 Abs. 6 Tz 56) ist die Durchführung eines Ergebnisabführungsvertrages steuerlich als verdeckte Gewinnausschüttung zu

würdigen. Da verdeckte Ausschüttungen ebenso wie offene Ausschüttungen unter die Beteiligungsbefreiung des § 10 KStG 1988 fallen, ist auch bei allfälligem Vorliegen eines Ergebnisabführungsvertrages die durch das BBG 2011 erfolgte Einschränkung des Abzugs von Finanzierungsaufwendungen im Konzernverbund zu beachten.

Gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO kann ein durch Bescheid abgeschlossenes Verfahren von Amts wegen wiederaufgenommen werden, wenn 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.

Tatsachen sind ausschließlich mit dem Sachverhalt des abgeschlossenen Verfahrens zusammenhängende tatsächliche Umstände (VwGH 26.1.1999, 98/14/0038; 26.7.2000, 95/14/0094); also Sachverhaltselemente, die bei einer entsprechenden Berücksichtigung zu einem anderen Ergebnis (als vom Bescheid zum Ausdruck gebracht) geführt hätten, etwa Zustände, Vorgänge, Beziehungen, Eigenschaften (VwGH 19.11.1998, 96/15/0148; 26.7.2000, 95/14/0094; 21.11.2007, 2006/13/0107; 26.2.2013, 2010/15/0064).

Aufgrund des oben festgestellten Sachverhalt und der dargestellten rechtlichen Folgen ist ersichtlich, dass die im Zuge der AP neu hervorgekommenen Tatsachen (fremdfinanzierter, konzerninterner Erwerb der Beteiligung an der X-AG) Tatsachen bilden, bei deren Kenntnis im Spruch anderslautende Bescheide ergangen wären.

Aus den Ausführungen der Bf. im Beschwerdeverfahren ist nicht ersichtlich, dass die von der AP im Bericht als Wiederaufnahmegrund angezogenen neuen Tatsachen nicht vorliegen würden. Die Bf. bekämpft die Wiederaufnahme vielmehr im Wesentlichen gestützt auf eine rechtlichen Würdigung eines vergleichbaren Sachverhaltes in einem Erkenntnis des BFG vom 22.10.2015, RV/4100145/2012. Das von der Bf. ins Treffen geführte Erkenntnis wurde aber mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 28.2.2018, Ro 2016/15/0009 wegen Rechtswidrigkeit des Inhalts aufgehoben.

Die Verfügung der Wiederaufnahme liegt im Ermessen. Bei der Ermessensübung hat grundsätzlich das Prinzip der Rechtsrichtigkeit (der Gleichmäßigkeit der Besteuerung) Vorrang vor jenem der Rechtsbeständigkeit (Rechtskraft) zu geben (VwGH 30.5.1994, 93/16/0096; 28.5.1997, 94/13/0032; 30.1.2001, 99/14/0067). Wiederaufnahmen werden lediglich dann nicht zu verfügen sein, wenn die steuerlichen Auswirkungen bloß absolut und relativ geringfügig sind. Der hier streitgegenständliche Betrag von mehreren Mio. € ist daher keinesfalls geeignet wegen Geringfügigkeit der Auswirkungen vom Grundsatz des Vorranges der Rechtsrichtigkeit abzuweichen.

Die Wiederaufnahme wegen Vorliegens neuer Tatsachen gemäß § 303 Abs. 1 lit. b BAO erfolgte daher rechtskonform.

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 Verwaltungsgerichts-

hofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine solche Rechtsfrage liegt hier nicht vor zumal der Verwaltungsgerichtshof eine vergleichbare Rechtsfrage erst kürzlich (VwGH 28.2.2018, Ro 2016/15/0009) entschieden hat und das Erkenntnis dieser Entscheidung vollinhaltlich folgt. Betreffend die Wiederaufnahme liegt ebenfalls keine Rechtsfrage von wesentlicher Bedeutung vor, dass sich die Lösung der Rechtsfrage bei gegebenem Sachverhalt unmittelbar aus dem Gesetz ableiten lässt.

Wien, am 3. März 2020