

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. **V Ri** in der Beschwerdesache **BF1 BF2 Land** GmbH, **Stadt**, vertreten durch die **CHA StB**, Dr. **StB2** & Partner StB GmbH, **X1**, gegen den Bescheid des Finanzamtes **F X1** vom 05.09.2011 betreffend KVZ 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

### Ablauf des Verfahrens:

Die Beschwerdeführerin (Bf) **BFALT Land** GmbH (heute: **BF1 BF2 Land** GmbH) erwarb 2009 von der konzernzugehörigen **BFALT MNO** S.R.L. eine 99 %-Beteiligung an der konzernzugehörigen Beteiligungsgesellschaft **BFALT TZA** GmbH ( Heute: **BF1 TZA** GmbH in Liqu. ) (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 **BFALT Bf4 FAN GGBF II** AB ein Darlehen in Höhe von 29,740.000 € aufgenommen. Hiefür sagte die Bf der **BFALT Bf4** 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.

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

Für das Jahr 2010 ist 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).

**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. Unterlägen 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 bestünden 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.

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."*

**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).

Das BFG gab mit Erkenntnis vom 22.10.2015 der Beschwerde Folge (RV/4100145/2012). Dieses Erkenntnis wurde mit Erkenntnis des VwGH vom 28.2.2018, Ro 2016/15/0009 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

***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 Beteiligungsgesellschaft abzuziehen. Der Erwerb der Kapitalanteile erfolgte im Jahr 2009 gegen Entgelt unmittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen. (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).

Zinsen eines Kredites, der zum Erwerb einer Beteiligung iSd § 10 KStG 1988 aufgenommen worden ist, hängen mit steuerfreien Beteiligungsgewinnen unmittelbar

zusammen und unterliegen daher grundsätzlich dem Abzugsverbot des § 12 Abs 2 KStG 1988 (VwGH vom 28.2.2018 Ro 2016/15/0009 m.w.N).

Daran änderte sich auch nichts durch die im Jahr 2010 erfolgte Bildung der Unternehmensgruppe zwischen der Bf als Gruppenträger und der Beteiligungsgesellschaft als Gruppenmitglied. Die Gruppenbesteuerung ist eine rein steuerliche Zurechnungskonstruktion, durch die die Bf als Gruppenträger ein materiell fremdes Einkommen versteuert. Ungeachtet der aus § 9 Abs 1 KStG resultierenden steuerlichen Ergebniszurechnung sind unternehmensrechtliche Gewinnausschüttungen der Beteiligungskörperschaft (Gruppenmitglied) an die beteiligte Körperschaft (Bf als Gruppenträger) als Beteiligungserträge gem. § 10 KSTG zu qualifizieren.

Zwischen der steuerlichen Ergebniszurechnung nach § 9 Abs 1 KStG und den strittigen Schuldzinsen besteht kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang (VwGH vom 28.2.2018 Ro 2016/15/0009).

Der Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages führt zu keinen anderen Rechtsfolgen, da die Ergebnisabfuhr auf Grund eines Ergebnisabfuhrvertrages ein steuerfreier Beteiligungsertrag gem. § 10 KStG ist (VwGH vom 28.2.2018 Ro 2016/15/0009).

Die Schuldzinsen im Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen sind nicht abzugsfähig, da die Kapitalanteile an der Beteiligungskörperschaft unmittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen (**BFALT MNO S.R.L**) erworben worden sind (§ 11 Abs 1 Z 4 KStG ab 1.1.2011; Materialien RV 981 BlgNR 24.GP 132).

Der bekämpfte Bescheid erging daher zu Recht.

### **Begründung gemäß § 25 a Abs 1 VwGG:**

Durch dieses Erkenntnis wird keine 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 als Gruppenträger steuerlich zuzurechnen. Die Bf sei insoweit körperschaftsteuerpflichtig. Der Zinsaufwand stehe daher in Verbindung mit steuerpflichtigen Vermögensmehrungen und nicht mit nicht steuerpflichtigen Vermögensmehrungen.

Wegen der Unanwendbarkeit von § 12 Abs 2 KStG sei auch § 11 Abs 1 Z 4 KStG nicht anwendbar. Daher sei nach Ansicht der Bf 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 steuerfrei seien, weshalb die strittigen Zinsen im Zusammenhang mit steuerfreien Erträgen der Bf stünden.

Die Rechtsansicht des Finanzamtes wird für richtig erachtet.

Eine gem. § 10 KStG steuerfreie Gewinnausschüttung der Beteiligungsgesellschaft (Gruppenmitglied) an die Bf (Gruppenträger) begründet jedenfalls einen wirtschaftlichen Zusammenhang zum strittigen Schuldzinsaufwand der Bf. Daran ändert sich auch bei Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages nichts, da die Ergebnisabfuhr auf Grund eines Ergebnisabfuhrvertrages ein steuerfreier Beteiligungsertrag gem. § 10 KStG ist. Die Schuldzinsen unterliegen daher grundsätzlich dem Abzugsverbot gem. § 12 Abs 2 KStG (VwGH vom 28.2.2018 Ro 2016/15/0009 m.w.N).

Zwischen der steuerlichen Ergebniszurechnung nach § 9 Abs 1 KStG und den strittigen Schuldzinsen besteht kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang (VwGH vom 28.2.2018 Ro 2016/15/0009).

Die Schuldzinsen im Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen sind nicht abzugsfähig, da die Kapitalanteile an der Beteiligungskörperschaft unmittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen (**BFALT MNO S.R.L**) erworben worden sind (§ 11 Abs 1 Z 4 KStG ab 1.1.2011; Materialien RV 981 BlgNR 24.GP 132; VwGH vom 28.2.2018 Ro 2016/15/0009).

Eine Rechtsfrage, der grundsätzliche Bedeutung zukäme, liegt somit nicht vor.

Klagenfurt am Wörthersee, am 11. April 2018