

# taxlex

FACHZEITSCHRIFT FÜR  
STEUERRECHT  
OKTOBER 2016

10

[www.taxlex.at](http://www.taxlex.at)

301 – 332

Ertragsteuern

Zinsenabzugsverbot in Gruppe

Umsatzsteuer

Vorsteuerabzug bei Liegenschaftssanierung

Lohnsteuer & Sozialversicherung

Vereinsfeste und Vereinsmitglieder

Verkehrssteuern & Gebühren

BFG zur Energieabgabenvergütung

# Gegensätzliche BFG-Rechtsprechung zum Zinsenabzugsverbot innerhalb einer Unternehmensgruppe

§§ 9, 11 Abs 1 Z 4 KStG

Fremdkapitalzinsenabzug; Abzugsverbot; Unternehmensgruppe; konzerninterner Erwerb

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 wurde der Abzug von Fremdfinanzierungszinsen für Beteiligungsanschaffungen innerhalb eines Konzerns eingeschränkt (§ 11 Abs 1 Z 4 KStG idF BBG 2011). Unklar ist, ob das Abzugsverbot ebenso innerhalb einer Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG gilt. Nunmehr liegen zwei divergierende BFG-Erkenntnisse zu dieser Frage vor.

HARTWIG REINOLD / JÜRGEN REINOLD

## A. Einleitung

Mit dem StRefG 2005<sup>1)</sup> wurde die Möglichkeit des steuerlichen Abzugs von FK-Zinsen aus fremdfinanzierten Beteiligungserwerben iSd § 10 KStG 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.<sup>2)</sup> Durch das BBG 2011<sup>3)</sup> wurde die Abzugsfähigkeit für konzerninterne Erwerbe von Beteiligungen eingeschränkt (§ 11 Abs 1 Z 4 KStG – „Konzernschränke“).<sup>4)</sup> Die Erläuterung zum BBG 2011 begründen dies wie folgt:<sup>5)</sup>

„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.“

Entgegen dem intendierten Zweck der Bestimmung (Vermeidung des „Herumschiebens“ von Beteiligungen im Konzern iZm Niedrigsteuerländern und Schaffung eines „künstlichen“ Betriebsausgabenabzugs)<sup>6)</sup> eröffnete der Wortlaut der Bestimmung einen weiten Anwendungsbereich, wonach sämtliche konzerninterne Beteiligungserwerbe vom Fremdkapitalzinsenabzugsverbot erfasst sind, unabhängig vom Vorliegen eines Missbrauchs. Im Rahmen des Begutachtungsverfahrens zum BBG 2011 wurde der Wortlaut des § 11 Abs 1 Z 4 KStG scharf kritisiert, weil fremdfinanzierte Anteilsübertragungen völlig undifferenziert als „Gestaltungen“ und „Steuermodelle“ abgestempelt und damit willkürlich pönalisiert werden.<sup>7)</sup>

In weiterer Folge wurde im Schrifttum diskutiert, ob das Zinsenabzugsverbot ebenso innerhalb einer

Unternehmensgruppe gem § 9 KStG greift.<sup>8)</sup> Nunmehr hat das BFG in zwei Erkenntnissen zu dieser Frage unterschiedlich entschieden. Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass das Abzugsverbot des § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF BBG 2011 durch das AbgÄG 2014<sup>9)</sup> in § 12 Abs 1 Z 9 KStG verschoben wurde.

## B. BFG 22. 10. 2015, RV/4100145/2012 (Klagenfurt)

Sachverhaltsgegenständlich ging es um den fremdfinanzierten Beteiligungserwerb im Jahr 2009 von einer ausländischen konzernzugehörigen Gesellschaft.

WP/StB Dr. Hartwig Reinold ist Partner einer Steuerberatungsgesellschaft in Wien. MMag. Jürgen Reinold ist Berufsanwärter bei derselben Gesellschaft. Beide Autoren waren am Verfahren zu BFG 10. 6. 2016, RV/7102088/2013, beteiligt.

- 1) Steuerreformgesetz 2005 BGBl I 2004/57.
- 2) Vgl ErläutRV 481 BlgNR 22. GP 6f zum StRefG 2005; Mayr, Fremdfinanzierungszinsen für Beteiligungen, RdW 2011, 52.
- 3) Budgetbegleitgesetz 2011 BGBl I 2011/111.
- 4) Vgl ausführlich zB Marchgraber, Fremdfinanzierter Beteiligungserwerb, in Lang/Schuch/Staringer/Storck (Hrsg), Aktuelle Fragen der Konzernfinanzierung (2013) 133 ff.
- 5) ErläutRV 981 BlgNR 24. GP 132 zum BBG 2011.
- 6) Vgl Mayr, RdW 2011, 52f. Auch der VfGH (29. 2. 2012, B 945/11) sah die Einschränkung des Zinsabzugs gem § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF BBG 2011 für steuerlich motivierte Gestaltungen (!) als gerechtfertigt an.
- 7) Vgl Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder 48/SN-234/ME 24. GP 45f. Siehe zB auch Marchgraber, Die Einschränkung des Fremdkapitalzinsenabzugs bei konzerninternen Beteiligungserwerben auf dem Prüfstand, SWK 2011, 608 (616); Platt, Einschränkung des Zinsenabzugs in § 11 Abs 1 Z 4 KStG – Auswirkung des Budgetbegleitgesetzes 2011 auf die Konzernfinanzierung, ÖStZ 2011, 18 (21).
- 8) Bejahend zB Blasina/Kallina in Q/R/S/S/V (Hrsg), KStG<sup>26</sup> (2015) § 11 Rz 16; verneinend zB Damböck/Galla, Fremdfinanzierungskosten von Beteiligungen bei Gruppenbildung, ÖStZ 2005, 203; Polster-Grüll/Artmann, Spannungsfeld Konzernfinanzierung – rechtliche und steuerliche Aspekte, RdW 2008, 627 (630); Götz, KStR 2013: Abzug von Fremdkapitalzinsen, SWK 2013, 751 ff; differenzierend Nowotny, Fremdfinanzierung im Konzern, in Q/A/H/T/T (Hrsg), Gruppenbesteuerung (2005) Rz 36.
- 9) Abgabenänderungsgesetz 2014 BGBl I 2014/13.

Die erworbene Zielgesellschaft wurde ab 2010 als Gruppenmitglied in eine bestehende Unternehmensgruppe iSd § 9 KStG aufgenommen. Das Finanzamt verweigerte den steuerwirksamen Betriebsausgabenabzug für die Fremdkapitalzinsen ab 2011 aufgrund der Konzernklausel gem § 11 Abs 1 Z 4 iVm § 12 Abs 2 KStG idF BBG 2011. Das BFG folgte der Ansicht der Finanzverwaltung nicht, sondern führte einleitend aus, dass die Bildung einer Gruppe zwar steuerfreie Gewinnausschüttungen iSd § 10 Abs 1 Z 1 KStG nicht verhindere, aber „[e]ine Gewinnausschüttung des Gruppenmitgliedes an den Gruppenträger, 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 [...] Zinsaufwand und steuerpflichtigen Einnahmen des Gruppenträgers“. Einschränkung führte das BFG aber aus, dass das Zinsenabzugsverbot greift, wenn diese Gewinnausschüttung „höher wäre als das steuerpflichtige Einkommen des Gruppenmitgliedes, das durch den Gruppenträger zu versteuern ist“. Denn nur insoweit liegt nach dem BFG ein wirtschaftlicher Zusammenhang „zwischen dem strittigen Zinsaufwand und steuerfreien Einnahmen des Gruppenträgers [...] [vor]“. Das BFG ließ eine ordentliche Revision zu und von der Finanzverwaltung wurde Amtsrevision erhoben.<sup>10)</sup>

### C. BFG 10. 6. 2016, RV/7102088/2013 (Wien)

Im gegenständlichen Fall wurde im Jahr 2010 ein Darlehen (aus Eigenmitteln) **von einem inländischen Gruppenmitglied an den Gruppenträger** gewährt, um zwei österreichische Zielgesellschaften zu erwerben. Die Zielgesellschaften wurden von einer deutschen Zwischensholding gehalten, welche als Joint Venture zwischen dem deutschen Mutterkonzern und einem konzernfremden Unternehmen ausgestaltet war. **Aufgrund zivilrechtlicher Vereinbarungen konnten die Anteile an den Zielgesellschaften nur vom deutschen Mutterunternehmen aufgegriffen werden.** In weiterer Folge wurden die Zielgesellschaften vom österreichischen Gruppenträger erworben, um sämtliche vom Konzern zu 100% gehaltenen österreichischen Beteiligungen unter den in Österreich ansässigen Gruppenträger zu stellen. Die für das Darlehen bezahlten Zinsen vom Gruppenträger an das Gruppenmitglied wurden seitens der Finanzverwaltung ab 2011 als nicht abzugsfähige Fremdkapitalzinsen aufgrund von § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF BBG 2011 qualifiziert. Vom Gruppenträger wurde gegen die Bescheide berufen (bzw Beschwerde eingebracht) und – neben dem Hinweis auf das BFG-Erkenntnis vom 22. 10. 2015, RV/4100145/2012 – umfangreiche Argumente sowie systematische Überlegungen vorgebracht, wonach das Abzugsverbot gem § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF BBG 2011 innerhalb einer Unternehmensgruppe nicht greifen sollte. Unter anderem wurden folgende Punkte angeführt:

- Ein „Missbrauchsfall“ (mit internationalem Bezug) iS der Erläuterung zum BBG 2011<sup>11)</sup>, wonach

ein Betriebsausgabenabzug künstlich geschaffen wurde, liegt nicht vor. Es kam iS der VfGH-Rsp<sup>12)</sup> nie zu einer steuerlich motivierten („künstlich“) geschaffenen Verminderung der effektiven KSt-Belastung, sondern zu einer betriebswirtschaftlich sinnvollen Umstrukturierung. Durch das System der Gruppenbesteuerung (als Ausnahme von der Individualbesteuerung) kann ein „künstlich“ geschaffener Betriebsausgabenabzug (bei einer rein österreichischen Gruppe einschließlich der finanzierenden Gesellschaft) gar nicht eintreten. Vielmehr führen die Zinsenzahlungen im Rahmen der Gruppenbesteuerung zu steuerpflichtigen Einkünften (durch Zurechnung des Ergebnisses der Gruppenmitglieder zum Gruppenträger).

- Innerhalb der Unternehmensgruppe sind Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (Verbot der Abzugsfähigkeit von Teilwertabschreibungen) und Veräußerungsverluste von Beteiligungen an Gruppenmitgliedern nicht abzugsfähig. Dies ist systematisch notwendig und konsequent, weil es im Zuge der Gruppenbildung ohnehin zur Übernahme der Verluste der Gruppenmitglieder beim Gruppenträger kommt. Damit soll eine Doppelverwertung von Verlusten auf Ebene der beteiligten Körperschaft vermieden werden.<sup>13)</sup> 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 Gruppenträgers nichtabzugsfähigen Zinsenaufwands durch die gruppenbesteuerbedingte Ergebniszurechnung der Gruppenmitglieder). Durch die Gruppenbesteuerung ist die Einmalbesteuerung des Zinsenertrags ohnedies sichergestellt, weil der Zinsenertrag am Ende der Kette durch die Ergebniszurechnung wieder beim Gruppenträger zu versteuern ist. Zur Veranschaulichung wurde 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 100,-. 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 Zinsenertrag ein Ergebnis iHv 5,-. Dieses Ergebnis wird wiederum dem GT zugerechnet. GT muss daher 5,- ver-

10) Anhängig beim VfGH unter Ro 2016/15/0009; vgl auch *Marchgraber*, Fremdkapitalzinsenabzug bei konzerninternen Erwerb eines Gruppenmitglieds durch den Gruppenträger, RdW 2016, 139.

11) Verweis auf Erläuterung RV 981 BlgNR 24. GP 132 zum BBG 2011.

12) Verweis auf VfGH 29. 2. 2012, B 945/11.

13) Verweis auf *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG § 9 Rz 384 mwN.

steuern, obwohl wirtschaftlich und finanziell betrachtet das Ergebnis 0,00 lauten müsste. Durch die Nichtabzugsfähigkeit der Zinsen kommt es zu einer konfiskatorischen Überbesteuerung, welche weder sachlich noch rechtlich plausibel ist. Im Extremfall kann der Ausschluss des Zinsenabzuges sogar zur Besteuerung von Scheingewinnen führen. In Abwandlung des Beispiels hat der GT ein negatives Ergebnis vor Zurechnung der Zinseneinkünfte iHv -2,-. Durch die Zurechnung des Zinsenertrages von 5,- durch GM 1 beträgt das Gruppenergebnis plötzlich +3,-. Der GT muss nunmehr 3,- versteuern, obwohl wirtschaftlich betrachtet sich Zinsenaufwand und -ertrag ausgleichen und folglich das Ergebnis weiterhin -2,- betragen müsste. Der Ausschluss des Zinsenabzuges in der Gruppe führt zu einer Besteuerung von nicht realisierten Gewinnen. Innerhalb einer Unternehmensgruppe müssen sich systematisch Zinsenertrag und Zinsenaufwand ausgleichen.“

- Abschließend wurde festgehalten, dass das österreichische Ertragsteuerrecht von der wirtschaftlichen Betrachtungsweise geprägt ist. Unter wirtschaftlicher Betrachtungsweise in Verbindung mit den Grundprinzipien der Gruppenbesteuerung steht eine asymmetrische Besteuerung – analog zu einer doppelten Verlustberücksichtigung – den Grundprinzipien der Gruppenbesteuerung diametral entgegen. Letztendlich würde die Nichtanwendbarkeit des Zinsenabzugsverbots in der Gruppe dazu führen, dass der Zinsenertrag genau einmal systemkonform durch die Ergebniszurechnung zum Gruppenträger besteuert wird. Sowohl Zinsenertrag als auch der Zinsenaufwand haben sich ausschließlich in der österreichischen Besteuerungssphäre abgespielt und keine Außenwirkung zu einer anderen Steuerverwaltung ausgelöst. Im gegenständlichen Fall sei daher die Gesetzesnorm teleologisch zu reduzieren, um ein der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit adäquates Ergebnis zu erreichen und das Gebot der Einmalbesteuerung sicherzustellen.

Das BFG folgte den Einwendungen nicht, sondern versagte den Zinsenabzug mit knapper Begründung. Nach Ansicht des BFG liegen für eine teleologische Interpretation keine Anhaltspunkte vor und zudem stehe es dem BFG nicht zu, auf verfassungsrechtliche Bedenken einzugehen. Diese Aussage verwundert, weil gem Art 89 Abs 2 B-VG die ordentlichen Gerichte dazu verpflichtet sind, bei verfassungsrechtlichen Bedenken an den VfGH vorzulegen. Folglich hätte das BFG zumindest auf die vorgebrachten verfassungsrechtlichen Überlegungen eingehen müssen. Ebenfalls entfalten nach dem BFG andere BFG-Erkenntnisse (22. 10. 2015, RV/41000145/2012) keine Bindungswirkung. Folglich wurde der Zinsenabzug auf Basis von § 11 Abs 1 Z 4 idF BBG 2011 KStG versagt, aber eine ordentliche Revision zugelassen. Vom beschwerdeführenden Gruppenträger wurde mittlerweile eine Parallelbeschwerde an den VfGH<sup>14)</sup> und den VwGH<sup>15)</sup> eingebracht.

## D. Sinngemäße Anwendung der VwGH-Rechtsprechung zum Teilwertabschreibungsverbot?

In der mündlichen Verhandlung zum BFG-Erkenntnis vom 10. 6. 2016, RV/7102088/2013, wurde auch auf das kurz zuvor ergangene VwGH-Erkenntnis vom 10. 3. 2016, 2013/15/0139, und die dazugehörige Erkenntnisbesprechung des Senatspräsidenten Univ.-Prof. Dr. Zorn hingewiesen, wonach jede Regelung primär aus ihrer eigenen Systematik und ihrem Telos zu interpretieren ist.<sup>16)</sup> Laut VwGH kann das Zusammenwirken der Normen des § 9 Abs 7 Satz 1 (Teilwertabschreibungsverbot innerhalb einer Unternehmensgruppe) und des § 12 Abs 3 Z 3 KStG (Teilwertabschreibungsverbot für Einlagen in mittelbare verbundene Körperschaften) bei einer formalen Betrachtungsweise zu einem gänzlichen Ausschluss der Verlustverwertung führen. Allerdings widerspreche die „Keinmalberücksichtigung eines Verlustes“ dem Ziel des Gesetzgebers und folglich kann „von einer vom Gesetzgeber nicht bedachten außergewöhnlichen Konstellation und einer überschießenden Regelung gesprochen werden, die der ratio legis nicht entspricht“. Der VwGH gibt zu erkennen, dass eine Einmalverwertung des Verlusts (unter bestimmten Voraussetzungen)<sup>17)</sup> möglich sein muss und eine „Keinmalberücksichtigung“ keinen Platz im österreichischen Ertragsteuerrecht hat. Das zitierte VwGH-Erkenntnis erging zwar zu einem anderen Themenbereich, jedoch könnten aus dem Rechtssatz Argumente gegen das Zinsenabzugsverbot iSd § 11 Abs 1 Z 4 KStG innerhalb einer Unternehmensgruppe abgeleitet werden, weil es diesfalls ebenfalls um das Spannungsverhältnis zwischen dem System der Gruppenbesteuerung und den Bestimmungen des allgemeinen Körperschaftsteuerrechts geht. Wenn es nämlich innerhalb der Unternehmensgruppe zu einer Einmalverwertung eines Verlusts kommen muss (Verbot der „Keinmalberücksichtigung“), darf es im Umkehrschluss auch nicht zu einer „Mehrfachbelastung“ kommen. Dies würde im Einklang mit dem Telos der Bestimmung stehen, wonach lediglich „*unerwünschte Gestaltungen im Konzern [...] ausgeschlossen werden [sollen]*“.

14) Anhängig unter E 1745/2016.

15) Zum Zeitpunkt der Drucklegung wurde noch keine Zahl vergeben.

16) Vgl Zorn, Gruppenbedingtes versus einlagenbedingtes Teilwertabschreibungsverbot, RdW 2016, 347 ff. Eine Information über die Normvorstellung der Gesetzesverfasser ergibt sich häufig aus der Entstehungsgeschichte des Gesetzes. Vgl Larenz/Canaris, Methodenlehre der Rechtswissenschaft<sup>3</sup> (2013) 150.

17) In systematischer Interpretation des ersten Satzes von § 9 Abs 7 KStG kann ein Wertverlust der Beteiligung bei der Obergesellschaft (Gruppenträgerin) geltend gemacht werden, wenn nachgewiesen wird, dass die Wertminderung (bei der zuschussempfangenden außerhalb der Unternehmensgruppe stehenden Enkelgesellschaft) jenen Teil der von der Untergesellschaft (= Tochtergesellschaft, Gruppenmitglied) aktivierten Anschaffungskosten betrifft, der im durchgeleiteten Großmutterzuschuss besteht. Vgl ausführlich dazu Zorn, RdW 2016, 347 ff.

## SCHLUSSSTRICH

Die zwei Außenstellen des BFG (Klagenfurt und Wien) kommen in dem Grunde nach ähnlich gelagerten Sachverhalten zu völlig unterschiedlichen Ergebnissen. Im Gegensatz zum „Klagenfurter Fall“ ist aber im „Wiener Fall“ die finanzierende Gesellschaft Teil einer Unternehmensgruppe und im Inland ansässig. Während das BFG 22. 10. 2015, RV/4100145/2012, den Zinsenabzug unter bestimmten Voraussetzungen (abzustellen ist auf den wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Zinsenaufwand und steuerpflichtigen oder steuerfreien Einnahmen beim Gruppenträger) bejaht, verneint ihn das BFG 10. 6. 2016, RV/7102088/2013, von vornherein. Die ablehnende Haltung des BFG im letztgenannten Erkenntnis ist insofern bemerkenswert, als im zu entscheidenden Fall – neben dem Target – auch die

finanzierende (inländische) Gesellschaft Teil der Unternehmensgruppe ist und folglich gar kein Steuersubstrat der Republik Österreich abfließen (bzw. „künstlich“ vermindert werden) und keine „unerwünschte Gestaltung“ iS der Erläuterung zum BBG 2011 vorliegen kann. Das letzte Wort bleibt dem VwGH vorbehalten, weil in beiden Erkenntnissen Revision an den VwGH erhoben wurde. Gegen das BFG-Erkenntnis vom 10. 6. 2016, RV/7102088/2013, wurde zudem Beschwerde an den VfGH eingebracht, weil auf Seiten des Beschwerdeführers aufgrund des Zinsenabzugsverbots iZm den Prinzipien der Gruppenbesteuerung massive Bedenken gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip mitsamt seinen Unterprinzipien (zB Gebot der Einmalbefassung, objektives Nettoprinzip etc) bestehen.