

Kein Zinsabzug bei konzerninternem Beteiligungserwerb trotz bestehender Unternehmensgruppe

Bilanz- und Konzernsteuerrecht



In einem neuerlichen Fall zur Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen in Zusammenhang mit konzerninternen Beteiligungserwerben sah das BFG (BFG 10.06.2016, RV/7102088/2013) keinen Anhaltspunkt für eine teleologische Interpretation und nahm damit die Doppelbesteuerung von Zinszahlungen innerhalb einer österreichischen Unternehmensgruppe in Kauf. Der Hinweis auf ein positiv ergangenes Erkenntnis in einem ähnlichen, jedoch vom Sachverhalt nicht gänzlich vergleichbaren, Fall (BFG vom 22.10.2015, RV/4100145/2012) wurde mangels Bindungswirkung von nicht rechtskräftigen BFG-Erkenntnissen zurückgewiesen. Eine höchstgerichtliche Klarstellung beider Fälle bleibt daher abzuwarten.

Kürzlich hatte das Bundesfinanzgericht (BFG vom 10.06.2016, RV/7102088/2013) einen weiteren Fall zur Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen iZm konzerninternen Beteiligungserwerben zu entscheiden.

Sachverhalt

Im Jahr 2010 hat die beschwerdeführende Gesellschaft (Bf) jeweils alle Anteile an zwei österreichischen GmbHs von einem deutschen konzernverbundenen Unternehmen erworben. Zuvor wurden die beiden Zielgesellschaften von einer Zwischenholding gehalten. Im Rahmen des Kaufprozesses erwarb eine deutsche Konzerngesellschaft die Zwischenholding mitsamt ihren Beteiligungen von einem Dritten. Beim anschließenden Verkauf der Beteiligungen durch die Zwischenholding an die Bf handelte es sich daher nach Ansicht der Bf, wirtschaftlich betrachtet, nicht um einen 100 %igen Konzernbeteiligungserwerb, weil der Konzern die Anteile zeitnah vor der Übertragung an die Bf von einem fremden Dritten erworben hatte. Der vorangegangene Erwerb der Zwischenholding sei lediglich aufgrund von rechtlichen Erfordernissen (bestehende Option) erfolgt.

Die Bf finanzierte den Beteiligungserwerb durch Fremdmittelaufnahme bei ihrer 100%igen Tochtergesellschaft N-GmbH, die zugleich auch die Funktion eines Cash-Pooling-Trägers ausübte. Sowohl die Bf als auch die N-GmbH befanden sich in einer steuerlichen Unternehmensgruppe mit der Bf als Gruppenträgerin. Die N-GmbH erzielte per Saldo einen Ertrag aus der Cash Pooling-Tätigkeit, der im Rahmen der Gruppenbesteuerung beim Gruppenträger (Bf) zu versteuern war. Die Bf hat den im Jahr 2011 an die N GmbH iZm den Beteiligungserwerben geleisteten Zinsaufwand als steuerliche Betriebsausgabe geltend gemacht und ihre Rechtsansicht, wonach das Zinsabzugsverbot gem § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF BBG 2011 auf den vorliegenden Fall nicht anwendbar ist, gegenüber dem Finanzamt offengelegt. Trotzdem versagte die Finanzverwaltung den steuerlichen Abzug für die bei Bf angefallenen Zinsaufwendungen, wobei die spiegelbildlichen Zinserträge des Gruppenmitglieds beim Gruppenträger (Bf) im Inland besteuert werden. Bei gruppenübergreifender Betrachtung würde sich hin-gegen ein Nullsummenspiel ergeben.

Im darauffolgenden Verfahren forderte die Bf eine teleologische Reduktion der Regelung und argumentierte insbesondere, dass die Nicht-abzugsfähigkeit der betroffenen Zinsen weder den ertragsteuerlichen Grundprinzipien (Leistungsfähigkeitsprinzip, Grundsatz der Einmalbesteuerung, Verfassungsmäßigkeit) entspricht, noch jener Fall vorliegt, welcher nach den Gesetzesmaterialien durch diese Regelung verhindert werden soll. Außerdem wurde dargelegt, dass die Nicht-abzugsfähigkeit der Zinsen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise nicht mit den Grundprinzipien der Gruppenbesteuerung („Gedanke des Einheitsunternehmens“) vereinbar ist, da es im Rahmen der bestehenden Gruppe zu einer Doppelbesteuerung der Zinszahlungen kommt.

Rechtsfrage

Strittig ist im vorliegenden Sachverhalt die Frage nach der Abzugsfähigkeit von Zinsen iZm der Fremdfinanzierung des Erwerbs von Kapitalanteilen gem § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF BBG 2011 („Konzernschränke“) bei der Bf. Die Regelung besagt, dass Zinsen iZm einem konzerninternen Beteiligungserwerb steuerlich nicht abzugsfähig sind. Zweck der Bestimmung ist dabei die Vermeidung von künstlich generierten Betriebsausgaben durch fremdfinanzierte Beteiligungsverkäufe im Konzern (beispielsweise debt-push-down aus dem niedrig besteuerten Ausland).

Entscheidung des BFG

Das BFG gelangte im gegenständlichen Fall zur Entscheidung, dass die Fremdkapitalzinsen der Bf trotz bestehender Unternehmensgruppe mit der darlehensgebenden Gesellschaft, aufgrund von § 11 Abs 1 Z 4 KStG idF BBG 2011 steuerlich nicht abzugsfähig waren. Ohne weitere Begründung führte das BFG an, dass das Gesetz lediglich auf die Nichtabzugsfähigkeit der Zinsen abstellt, jedoch nicht differenziert, ob die Zinsen an inländische oder ausländische Beteiligte bezahlt wurden. Für eine teleologische Interpretation zwecks Vermeidung der Doppelbelastung innerhalb der Unternehmensgruppe sah das BFG keine Anhaltspunkte.

Die Argumentation des Bf, es mangle an der für die damals anwendbare Rechtslage zusätzlich relevanten Voraussetzung des „unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs mit steuerfreien Beteiligungserträgen“ ging insoweit ins Leere, als sich das BFG an das in einem ähnlichen, im Sachverhalt aber doch nicht gänzlich vergleichbaren, Fall ergangene Erkenntnis mit Entscheidung zugunsten der steuerlichen Abzugsfähigkeit (BFG vom 22.10.2015, RV/4100145/2012, Amtsrevision

anhängig, (bereits berichtet im Tax Newsletter 03/2016)) nicht gebunden erklärte.

Anwendung auf die aktuelle Rechtslage

Das im vorliegenden Fall strittige Abzugsverbot für Fremdfinanzierungszinsen in Zusammenhang mit konzerninternen Beteiligungserwerben wurde im Rahmen des AbgÄG 2014 legislativ in § 12 Abs 1 Z 9 KStG verlegt und ist derzeit grundsätzlich weiterhin anwendbar. Die Entscheidung des BFG, es bestehe trotz faktischer Doppelbesteuerung und entgegen zahlreicher vorgebrachter systematischer Argumente kein Anhaltspunkt für eine teleologische Reduktion der Regelung ist daher bei Strukturierung konzerninterner Beteiligungserwerbe derzeit zu bedenken. Eine höchstgerichtliche Klarstellung bleibt allerdings abzuwarten, da gegen das vorliegende Erkenntnis sowie das oben zitierte Erkenntnis vom 22.10.2015 jeweils Revision erhoben wurde.



Flora Matkovits, MSc, LL.B.
Senior Associate Tax
T +43 (1) 31332 - 3622
fmatkovits@kpmg.at



Jan Knesl, MSc
Associate Tax
T +43 (1) 31332 - 3127
jknesl@kpmg.at