

## JUDIKATUR

# Zum Verhältnis zwischen Gruppenbesteuerung und Beteiligungsertragsbefreiung sowie dem steuerlichen Wesen von Gewinnabfuhrungen aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrages

1. Die Gruppenbesteuerung gemäß § 9 KStG 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. Es kommt lediglich zu einer Änderung des Steuerschuldverhältnisses, weil der Gruppenträger ein materiell fremdes Einkommen (die zugerechneten Einkommen der Gruppenmitglieder) versteuert. Ungeachtet der aus § 9 Abs 1 KStG resultierenden steuerlichen Ergebniszurechnung sind unternehmensrechtliche Gewinnausschüttungen der Beteiligungsgesellschaft an die beteiligte Körperschaft dabei auch innerhalb des Gruppenbesteuerungsregimes als Beteiligungserträge iSd § 10 KStG zu qualifizieren. Neben § 9 KStG ist die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG grundsätzlich parallel anzuwenden.
2. Eine Gewinnabfuhr kann auf der Grundlage eines unternehmensrechtlichen Ergebnisabführungsvertrages erfolgen. Nach überwiegender Meinung im Schrifttum, welcher sich der VwGH anschließt, stellt auch eine Ergebnisabfuhr auf Grund eines Ergebnisabführungsvertrages einen Beteiligungsertrag iSd § 10 KStG dar. 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 fallen, ist auch bei Vorliegen eines Ergebnisabführungsvertrages die durch das BBG 2011 erfolgte Einschränkung des Abzugs von Finanzierungsaufwendungen im Konzernverbund zu beachten.

VwGH 28. 2. 2018, Ro 2016/15/0009 (vorgehend BFG 22. 10. 2015, RV/4100145/2012)  
**Deskriptoren:** Gruppenbesteuerung, Beteiligungserträge, Beteiligungsertragsbefreiung, verdeckte Ausschüttung, Ergebnisabführungsvertrag, Zinsabzugsverbot.  
**Normen:** § 9 KStG, § 10 KStG, § 11 Abs 1 Z 4 KStG, § 12 Abs 2 KStG, § 4 Abs 12 EStG.

### Ausgangssachverhalt

Im Jahr 2009 erwarb die mitbeteiligte GmbH von einer anderen Konzerngesellschaft eine Mehrheitsbeteiligung an der L GmbH. Die Finanzierung des Kaufpreises erfolgte mit Hilfe eines konzerninternen Darlehens. Seit dem Jahr 2010 bilden die Mitbeteiligte als Gruppenträgerin und die L GmbH als Gruppenmitglied eine Steuergruppe iSd § 9 KStG. Im gegenständlichen Verfahren war strittig, ob die

Schuldzinsen für den Beteiligungserwerb steuerlich als Betriebsausgaben abgezogen werden konnten. Während die Zinsen nach Auffassung der Finanzverwaltung im Zusammenhang mit steuerfreien Beteiligungserträgen iSd § 10 KStG standen und daher steuerlich einem Abzugsverbot unterlagen, vertrat die mitbeteiligte GmbH die Ansicht, dass die Schuldzinsen aufgrund der Gruppenbesteuerung unmittelbar in Zusammenhang mit steuerpflichtigen Vermögensmehrungen stünden. Die L GmbH sei nämlich Gruppenmitglied, sodass deren Ergebnis der Mitbeteiligten als Gruppenträgerin steuerlich zuzurechnen sei und die Mitbeteiligte insoweit der Körperschaftsteuer unterliege.

### Aus den Entscheidungsgründen

„11 Gemäß § 12 Abs. 2 KStG 1988 dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Vermögensmehrungen

gen und Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

12 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 (vgl. beispielsweise VwGH 26.8.2009, 2007/13/0026; 20.10.2004, 99/14/0079; 20.11.1996, 96/15/0188, und 10.10.1996, 94/15/0187).

13 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).

14 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.“

15 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 Revisionsfall) vor dem 1. Jänner 2011 erfolgten (zur verfassungsrechtlichen Unbedenklichkeit der Zurücknahme der Begünstigung auch für Beteiligungserwerbe unter Geltung der ursprünglichen Vorschriften des StReformG 2005 vgl. VfGH 29.2.2012, B 945/11, VfSlg. 19.615).

16 Dass im Revisionsfall ein konzerninterner Beteiligungserwerb erfolgt ist, liegt als unstrittiger Sachverhalt

dem angefochtenen Erkenntnis zu Grunde. Das Bundesfinanzgericht hat dennoch die Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen mit der Begründung bejaht, dass gegenständig ein ‚klar erkennbarer Zusammenhang mit steuerpflichtigen Vermögensmehrungen‘ bestünde. Die L GmbH sei nämlich Gruppenmitglied, sodass deren Ergebnis der Mitbeteiligten als Gruppenträgerin steuerlich zuzurechnen sei. Die Mitbeteiligte sei ‚insoweit körperschaftsteuerpflichtig‘. Das Gruppenmitglied produziere und verkaufe Wärmeaustauscher. Diese Tätigkeit sei nicht von der Körperschaftsteuer befreit. Der Zinsaufwand stehe daher ‚in Verbindung mit steuerpflichtigen Vermögensmehrungen und keineswegs mit nicht steuerpflichtigen Vermögensmehrungen‘.

17 Diese Ausführungen lassen ein Fehlverständnis des Bundesfinanzgerichtes von der Besteuerung von Körperschaften und dem Wesen der Gruppenbesteuerung erkennen. 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*, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup>, K 55). 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*, KStG<sup>2</sup>, § 9 Tz 5).

18 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*, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup> K 59 f; *Vock* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG 1988 § 9 Tz 402; *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup> § 9 Tz 6).

19 Die hier zu beurteilenden Zinsen aus der Anschaffung der Beteiligung stehen in einem unmittelbarem wirtschaft-

lichen 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.

20 Die steuerliche Ergebniszurechnung der L GmbH stellt – anders als vom Bundesfinanzgericht vertreten – keine ‚steuerpflichtige Vermögensmehrung‘ des Gruppenträgers (der Mitbeteiligten) dar.

21 Eine Gewinnabfuhr kann auf der Grundlage eines unternehmensrechtlichen Ergebnisabführungsvertrages erfolgen. Laut Revisionsbeantwortung liegt – was nicht Gegenstand der Sachverhaltsfeststellungen des Bundesfinanzgerichtes war – auch im Revisionsfall ein Ergebnisabführungsvertrag vor. Nach überwiegender Meinung im Schrifttum, welcher sich der VwGH anschließt, stellt auch eine Ergebnisabfuhr auf Grund eines Ergebnisabführungsvertrages einen Beteili-

gungsertrag iSd § 10 KStG 1988 dar (vgl. *Kirchmayr* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG, § 10 Tz 47; *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup> § 9 Tz 6; *Vock* in *Renner/Strimitzer/Vock*, KStG 1988 § 10 Tz 137; *Molterer*, ÖStZ 2015, 573 f; *Bergmann/Wurm*, SWK 2016, 1280; anderer Ansicht: *Beiser*, RdW 2017/58, wonach Gewinnabfuhrkraft eines Ergebnisvertrages nicht als Gewinnausschüttungen zu qualifizieren sind). Nach *Tumpell/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 Vorliegen eines Ergebnisabführungsvertrages die durch das BBG 2011 erfolgte Einschränkung des Abzugs von Finanzierungsaufwendungen im Konzernverbund zu beachten“.

## Anmerkung

Von Sebastian Bergmann und Erik Pinetz

In dieser Entscheidung bestätigt der VwGH zunächst einige Grundsätze der Gruppenbesteuerung, die der hM im Schrifttum entsprechen. So führt die Gruppenbesteuerung als Durchbrechung des Prinzips der Individualbesteuerung zu einer rein steuerlichen Änderung der Zurechnung von Ergebnissen zum Gruppenträger, der sodann ein materiell fremdes Einkommen versteuert.<sup>1</sup> Aus unternehmensrechtlicher Sicht sind aber weiterhin Gewinnausschüttungen möglich, die auch im Rahmen der Gruppenbesteuerung dem Regime des § 10 KStG unterliegen. Dementsprechend sind innerhalb der Gruppenbesteuerung stattfindende Gewinnausschüttungen – ungeachtet der nach § 9 KStG stattfindenden Ergebniszurechnung – weiterhin als Beteiligungserträge nach Maßgabe des § 10 KStG steuerfrei.<sup>2</sup> Umgekehrt stehen auf dieser Basis Zinsen aus der Anschaffung einer Beteiligung bei einer Gruppengesellschaft – wie bei einer Gesellschaft außerhalb der Unternehmensgruppe –

grundsätzlich in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Erträgen aus der Beteiligung.<sup>3</sup> Die spätere Ergebniszurechnung des steuerlichen Einkommens kann daran nichts ändern. Dementsprechend wird nach der hier vorliegenden Entscheidung des Gerichtshofs der Anwendungsbereich des Abzugsverbots des § 12 Abs 2 KStG vom Regime der Gruppenbesteuerung nicht berührt und waren die Zinsen für den Erwerb der Beteiligung nach der damaligen Rechtslage nicht abzugsfähig.

Von nicht unwesentlicher Bedeutung sind die vom VwGH zum steuerlichen Wesen von Gewinnabfuhr auf Basis von Ergebnisabführungsverträgen getätigten Ausführungen. Der Gerichtshof schloss sich zunächst ausdrücklich der im Schrifttum hA an, wonach auch eine Gewinnabfuhr aufgrund eines Ergebnisabführungsvertrages einen Beteiligungsertrag iSd § 10 KStG darstellt. Im Anschluss darauf tätigt der Gerichtshof sodann folgende Aussage:

1 Vgl mit weiteren Nachweisen *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup> (2016) § 9 Rz 5.  
2 Vgl *Urtz* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 9 Tz 254; *Wiesner/Kirchmayr/Mayr*, Gruppenbesteuerung<sup>2</sup> (2009) Rz K 59 f; *Pinetz/Stefaner* in *Lang/Rust/Schuch/Staringer*, KStG<sup>2</sup> § 9 Rz 6.

3 Vgl dazu auch ausführlich *Marchgraber*, Fremdkapitalzinsenabzug bei konzerninternem Erwerb eines Gruppenmitglieds durch den Gruppenträger, RdW 2016, 139 (139 ff).

„Nach *Tumpell/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 Vorliegen eines Ergebnisabführungsvertrages die durch das BBG 2011 erfolgte Einschränkung des Abzugs von Finanzierungsaufwendungen im Konzernverbund zu beachten“. Auch wenn der VwGH in letzterem Zusammenhang offenbar nicht ausdrücklich Flagge bekennen wollte, dürften sich aus den zitierten Ausführungen doch eine gewisse Sympathie für die von *Tumpell/Aigner* vertretene Sichtweise ableiten lassen, wonach Gewinnabfuhren aufgrund Ergebnisabführungsverträgen als verdeckte (und nicht als offene) Ausschüttungen zu qualifizieren sind.<sup>4</sup> Sollte sich diese Vermutung bewahrheiten, hätte dies im Rahmen des Einlagenrückzahlungsregime des § 4 Abs 12 EStG weitreichende

Auswirkungen auf die Innenfinanzierung der ergebnisabführenden Tochtergesellschaft. Da nämlich verdeckte Ausschüttungen (anders als offene Ausschüttungen iSd § 4 Abs 12 Z 4 Satz 2 EStG) einen für Zwecke der Innenfinanzierung unbeachtlichen Vorgang darstellen,<sup>5</sup> kommt dort der ertragsteuerlichen Qualifikation von Gewinnabfuhren als offene oder verdeckte Ausschüttung entscheidende Bedeutung zu.<sup>6</sup> Ein dezidiert andere Auffassung zum Wesen von Gewinnabfuhren auf Basis von Ergebnisabführungsverträgen wird jedenfalls seit dem Einlagenrückzahlungs- und Innenfinanzierungserlass vom BMF vertreten: „Für Zwecke der Ermittlung der Innenfinanzierung ist im Falle einer Gewinnabfuhr davon auszugehen, dass diese – auf einem entsprechenden Ergebnisabführungsvertrag basierende – Gewinnabfuhr dabei einer offenen Gewinnausschüttung entspricht, weil ein Ergebnisabführungsvertrag einem Ausschüttungsbeschluss gleichzuhalten ist. Dadurch senkt sich die Innenfinanzierung bei Abfuhr eines Gewinnes unmittelbar aufgrund von § 4 Abs. 12 Z 4 zweiter Satz EStG“.<sup>7</sup>

4 Vgl in diesem Sinne bereits zur verunglückten Organschaft KStR 2001 Rz 463 und 1055 idF AÖF 2006/89; zur deutschen Rechtslage vgl ua BFH 30. 1. 1974, I R 104/72, BStBl II 1974, 323; 26. 4. 1989, I R 152/84, BStBl II 1989, 668; 13. 9. 1989, I R 110/88, BStBl II 1990, 24; *Neumann* in *Gosch*, KStG<sup>3</sup> § 14 Rz 540 mwN.

5 Vgl Pkt 3.3 ERZ-IF-Erlass; *Kofler/Marschner/Wurm*, Neukonzeption der Einlagenrückzahlung nach § 4 Abs 12 EStG, SWK 2015, 1581 (1585); *Rzepa*, Einlagenrückzahlung von Körperschaften im

AbgÄG 2015, RdW 2016, 62 (65); *Stanek*, Die Einlagenrückzahlung des § 4 Abs 12 EStG nach dem AbgÄG 2015, ÖStZ 2016, 168 (174); *Rzepa/Schilcher/Titz*, Die Ermittlung der Innenfinanzierung, in *Mayr/Schlager/Zöchling*, Handbuch Einlagenrückzahlung, 15 (20); *Bergmann/Wurm*, SWK 2016, 1277 (1279).

6 Vgl *Bergmann/Wurm*, Ergebnisabführungsverträge im neuen Einlagenrückzahlungsregime, SWK 2016, 1277 (1279).

7 Pkt 5.3 ERZ-IF-Erlass.