jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 1988/2/16 87/14/0051

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 16.02.1988

Index

Körperschaftssteuer
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

EStG 1972 §16 Abs1
EStG 1972 §20 Abs2
EStG 1972 §27
KStG 1966 §10
KStG 1966 §17

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Kommissär Mag. Piffl, über die Beschwerde der B GesmbH in M, vertreten durch Dr. H. Ramsauer, Rechtsanwalt in Salzburg, Mozartplatz 4, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Salzburg, Berufungssenat, vom 15. Oktober 1986, Zl. 183/1-GA 3 BK-DP/85, betreffend Körperschaft- und Gewerbesteuer für 1980 bis 1982, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Beschwerdeführerin, eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung mit Sitz im Inland, ist unbestrittenermaßen an einer ausländischen Aktiengesellschaft im Sinne des § 10 Abs. 1 und 2 des Körperschaftsteuergesetzes 1966 (KStG 1966) zu mehr als einem Viertel unmittelbar beteiligt. Einen Teil dieser Beteiligung erwarb sie - ebenfalls unwidersprochen - mit Hilfe eines Bankkredites. Streit besteht hingegen darüber, ob die Kreditzinsen bei der Beschwerdeführerin Betriebsausgaben oder gemäß § 17 KStG 1966 nicht abzugsfähige Ausgaben darstellen.

Für ein Abzugsverbot trat die belangte Behörde in dem im Instanzenzug ergangenen angefochtenen Bescheid mit der Begründung ein, daß die Kreditzinsen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den gemäß § 10 KStG 1966 steuerbefreiten Gewinnanteilen aus der Schachtelbeteiligung stünden. Es handle sich dabei um einen objektiven Zusammenhang zwischen Aufwendungen und Einkünften, der für das Abzugsverbot des § 17 KStG 1966 hinreiche.

Die Beschwerdeführerin brachte in ihrer wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides und dessen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften erhobenen Beschwerde dagegen vor, daß dem Standpunkt der belangten Behörde die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) entgegenstehe, die Schuldzinsen der in Rede stehenden Art insoweit als abzugsfähig ansehe, als ihnen nicht im Veranlagungszeitraum außer Ansatz bleibende Schachteleinnahmen gegenüberstünden. Stünden den Schuldzinsen in den Jahren ihrer Verausgabung jedoch keine Erträge aus steuerfreien Schachteleinnahmen gegenüber, so dürften die gesamten Schuldzinsen abgezogen werden. Im Beschwerdefall wären in den Streitjahren jedoch aus der Schachtelbeteiligung keinerlei steuerfreie Einnahmen zugeflossen, mit denen die Kreditzinsen aufgerechnet werden könnten. Abgesehen davon stünden die Zinsen in einem unmittelbaren und objektiven Zusammenhang mit der Einkunftsquelle, deren Veräußerung steuerpflichtig sei. § 10 KStG 1966 enthalte eine Steuerbefreiung, bei der nur die Erträge, nicht aber das Wirtschaftsgut selbst von der Besteuerung ausgenommen sei. Daher unterlägen nur Ausgaben, die mit den Erträgen, nicht aber Ausgaben, die mit dem Wirtschaftsgut selbst unmittelbar zusammenhingen, dem Abzugsverbot. Das Darlehen und die aus ihm erwachsenen Schuldzinsen dienten unmittelbar nur dem Erwerb der Schachtelbeteiligung als Quelle.

In ihrer Gegenschrift beantragt die belangte Behörde die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

1. Ist das Einkommen nur zu einem Teil steuerpflichtig, so dürfen nach dem ersten Satz des § 17 KStG 1966 Aufwendungen nur insoweit abgezogen werden, als sie mit steuerpflichtigen Einkünften in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Gleicher Sinngehalt kommt der mit der Einkommensteuergesetz-Novelle 1970, BGBl. Nr. 370, dem § 2 Abs. 4 EStG 1967 angefügten und als § 20 Abs. 2 in das EStG 1972 übernommenen Regelung zu, daß bei der Ermittlung der Einkünfte Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden dürfen (Erläuterungen zur Regierungsvorlage der Einkommensteuergesetz-Novelle 1970, 148 der Beilagen zu den stenografischen Protokollen des Nationalrates, XII. GP, Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 10. Februar 1987, Zl. 86/14/0028, und vom 3. Juni 1987, Zl. 86/13/0201, 0202). § 17 erster Satz KStG 1966 wie § 20 Abs. 2 EStG 1972 sind nach der eben zitierten Rechtsprechung Ausdruck des allgemeinen steuerlichen Rechtsgrundsatzes, wonach fehlender Steuerpflicht auf der einen das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht; denn ebenso wie Aufwendungen ertragsteuerlich unbeachtlich bleiben, die mit Einnahmen im Zusammenhang stehen, welche keiner Einkunftsart zuzuordnen sind, haben bei der Ermittlung der Einkünfte auch Ausgaben außer Ansatz zu bleiben, die mit steuerfreien Einnahmen in einem klar abgrenzbaren, objektiven Zusammenhang stehen.

2. Der vom Gesetz geforderte unmittelbare wirtschaftliche und nach der hg. Rechtsprechung nach objektiven Gesichtspunkten abzugrenzende Zusammenhang besteht auch zwischen gemäß § 10 KStG 1966 steuerfreien Gewinnanteilen aus Schachtelbeteiligungen (im folgenden kurz „Schachtelgewinne“ genannt) und den Zinsen, die für eine zum Erwerb der Schachtelbeteiligung eingegangene Schuld zu entrichten sind. Stehen doch diese Zinsen, welche den Bezug der Schachtelgewinne ermöglichen, mit keinen anderen Einnahmen in einem engeren Zusammenhang als mit den Schachtelgewinnen. Dies zeigt auch eine Betrachtung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, deren Erträgnisse nicht der Schachtelbegünstigung des § 10 KStG 1966 teilhaft werden: Erst die um die gegenständlichen Schuldzinsen verminderten Gewinnanteile machen den Ertrag der Beteiligung aus.

Das Bild rundet sich, wenn man in die Überlegungen die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft einbezieht, die nicht in einem Betriebsvermögen, sondern in einem Privatvermögen gehalten wird, sodaß die Beteiligungserträge zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen. Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen bilden nun Aufwendungen für (auf) den Vermögensstamm keine Werbungskosten; nur Aufwendungen, die mit den Einnahmen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, kommt Werbungskostencharakter zu, was im besonderen auch für Schuldzinsen gilt (Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, Einkommensteuerhandbuch2, § 16 Tz 22 und 70). Weil nun aber mit den Kapitalerträgen ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, stellen Schuldzinsen für Fremdmittel, die zur Anschaffung der Kapitalanlage aufgenommen wurden, Werbungskosten dar (siehe Schubert-Pokorny-Schuch-Quantschnigg, a.a.O., Tz 47, und die dort angeführte Rechtsprechung sowie das hg. Erkenntnis vom 2. April 1982, Zl. 13/2918/80)).

3. Der objektive Zusammenhang zwischen Schachtelgewinnen und Zinsen, die auf Grund der Fremdfinanzierung des

Schachtelbeteiligungserwerbes anfallen, geht auch nicht verloren, wenn in einem Veranlagungszeitraum neben den Schuldzinsen keine Schachtelgewinne anfallen. Jiresch-Langer, KStG 1966, Anmerkung 4 zu § 17, sprechen daher zu Recht Schuldzinsen für ein Darlehen, das zum Erwerb einer Schachtelbeteiligung verwendet wurde, schlechthin die Abzugsfähigkeit ab; da die Erträge einer Schachtelbeteiligung gemäß § 10 KStG 1966 steuerfrei seien, wären die Schuldzinsen für das aufgenommene Darlehen nicht abzugsfähig. Nach Mayr, Die Körperschaftsteuer4, Seite 64, sind die mit steuerfreien Gewinnanteilen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Aufwendungen, so z.B. Darlehenszinsen für Schulden, die zum Erwerb der Schachtelbeteiligung aufgenommen wurden, ebenfalls (schlechthin) gemäß § 17 KStG 1966 nicht abzugsfähig.

4. Hermann-Heuer-Raupach, Kommentar zum EStG und KStG, Anmerkung 32 zu § 3c EStG, E 31, auf die sich die Beschwerdeführerin im Verwaltungsverfahren ausdrücklich berief und deren Erwägungen in der Beschwerde inhaltlichen Niederschlag fanden, treten für eine uneingeschränkte Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen der in Rede stehenden Art ein. Denn bei der Schachtelbegünstigung handle es sich um eine Steuerbefreiung, bei der nur die Erträge, nicht das Wirtschaftsgut selbst von der Besteuerung ausgenommen seien. Daher unterlägen nur Ausgaben, die mit den Erträgen, nicht aber Ausgaben, die mit dem Wirtschaftsgut selbst unmittelbar zusammenhingen, dem Abzugsverbot. Das Darlehen und die aus ihm erwachsenen Schuldzinsen dienten unmittelbar nur dem Erwerb der Schachtelbeteiligung als Quelle, aus der dann - möglicherweise - die Erträge fließen würden.

Dem vermag der Verwaltungsgerichtshof insoweit zu folgen, als auch er nur die Schachtelgewinne und nicht die Schachtelbeteiligung selbst von der Besteuerung für ausgenommen hält. Das bedeutet, daß Wertschwankungen des Wirtschaftsgutes „Schachtelbeteiligung" bei der Gewinnermittlung der beteiligten Kapitalgesellschaft ebenso ihren Niederschlag finden können wie ein bei der Veräußerung der Schachtelbeteiligung erzielter Gewinn. Die Zinsen für den fremdfinanzierten Erwerb der Schachtelbeteiligung spielen jedoch weder bei einer Wertänderung noch bei einem „Veräußerungsgewinn" irgendeine Rolle und können daher mit der Besteuerung des Wirtschaftsgutes selbst (auf Grund eines mit dem Wirtschaftsgut selbst realisierten Gewinnes) in keinerlei Zusammenhang gebracht werden (vgl. auch BFH 21. April 1971, IR 97/68, BStBl II Seite 694). Haben doch die Zinsen nicht in der Anschaffung des Wirtschaftsgutes ihre unmittelbare Ursache, sondern in der Art ihrer Finanzierung (hg. Erkenntnis vom 13. Mai 1986, Zl. 83/14/0089,0094); sie können daher auch nicht auf die Anschaffungskosten, aber auch sonst nicht auf den Wert des Wirtschaftsgutes und in weiterer Folge auch nicht auf Wertänderungen oder einem durch Gegenüberstellung des Veräußerungserlöses mit den Anschaffungskosten zu ermittelnden „Veräußerungsgewinn" durchschlagen. Sehr wohl (und nur) besteht aber der in Punkt 2 aufgezeigte Zusammenhang mit den Erträgen der Schachtelbeteiligung. Es steht im Sinne der angeführten Erkenntnisse Zl. 86/14/0028 und Zl. 86/13/0201, 0202 der fehlenden Steuerpflicht der Schachtelgewinne auf der einen Seite das Abzugsverbot für die sonst die Schachtelgewinne mindernden Schuldzinsen auf der anderen Seite gegenüber.

5. Der BFH, auf dessen Rechtsprechung sich die Beschwerde bezieht, stellt einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Schuldzinsen, die für ein zum Erwerb einer Schachtelbeteiligung aufgenommenes Darlehen (einen Kredit) zu zahlen sind, und den aus der Beteiligung erzielten Schachtelgewinnen an sich nicht in Abrede (BFH 25. Oktober 1966, I 26/64, BStBl 1967 III Seite 92; vom 21. April 1971, IR 97/68, BStBl II Seite 694; vom 21. Februar 1973, IR 26/72, BStBl II Seite 508, und vom 5. Dezember 1984, IR 62/80, BStBl 1985 II Seite 311). Er ist aber der Auffassung, daß Zinsen für Schulden, die zum Erwerb einer Schachtelbeteiligung aufgenommen worden sind, insoweit als Betriebsausgaben abgezogen werden können, als die Einnahmen aus der Schachtelbeteiligung den Betrag der Schuldzinsen nicht decken. Der BFH hat seine Rechtsprechung im Urteil vom 5. Dezember 1984 wie folgt zusammengefaßt:

Werden - wie bei der Befreiung der Einnahmen aus Schachtelbeteiligungen - nur die Früchte eines Wirtschaftsguts für steuerfrei erklärt, während das Wirtschaftsgut selbst in den Vermögensvergleich einbezogen bleibt, kann man den Abzug nach § 13 dKStG (entspricht § 17 KStG 1966) nur im Zusammenhang mit der Befreiung der Einnahmen sehen. Es kommt dann darauf an, inwieweit in einem Veranlagungszeitraum gezahlte Schuldzinsen mit steuerrechtlich außer Ansatz bleibenden Schachteleinnahmen in einem (unmittelbaren) Zusammenhang stehen. Insoweit sind die Schuldzinsen nicht abzugsfähig. Stehen den Schuldzinsen in den Jahren ihrer Verausgabung keine Erträge aus steuerfreien Schachteleinnahmen gegenüber, so dürfen die gesamten Schuldzinsen abgezogen werden.

Die Überlegung des BFH, daß nur die Früchte des Wirtschaftsgutes für steuerfrei erklärt werden, während das Wirtschaftsgut selbst in den Vermögensvergleich einbezogen bleibt, rechtfertigt es nach Meinung des

Verwaltungsgerichtshofes nicht, die fraglichen Schuldzinsen - und sei es auch nur teilweise - zum Abzug zuzulassen, weil die Schuldzinsen beim Vermögensvergleich für die Schachtelbeteiligung selbst keine Rolle spielen und nur mit den steuerfreien Früchten der Schachtelbeteiligung in Zusammenhang gebracht werden können (siehe nochmals Punkt 4).

Einen unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang zwischen Schuldzinsen und Schachtelgewinnen hält der BFH (besonders eingehend begründet im Urteil vom 21. April 1971) insbesondere im Hinblick auf die Fassung des § 13 dKStG für erforderlich, wo wie im § 17 KStG 1966 von steuerpflichtigen Einkünften die Rede ist, mit denen die fraglichen Ausgaben in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen müssen, wenn sie abzugsfähig sein sollen, und weiters der auf das Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) bezogene Einkommensbegriff verwendet wird. Entgegen der (den Schuldzinsenabzug generell ausschließenden) Interpretation des § 13 dKStG durch den Reichsfinanzhof in seinem Urteil vom 22. September 1936, IA 169/36, RStBl Seite 1181, biete sich weit eher die Auslegung an, daß ein Schuldzinsenabzug zuzulassen sei, wenn keine Schachteleinnahmen vorlägen. Daß § 13 dKStG in seiner Anwendung auf steuerfreie Einnahmen nur den Abzug von Ausgaben verbiete, die mit diesen Einnahmen in unmittelbarem Zusammenhang stünden, sei ein dem Wesen der Besteuerung entsprechender Grundsatz; der Steuerpflichtige solle durch die Befreiung solcher Einnahmen nicht den darüber hinausgehenden Vorteil haben, zusätzlich andere Einkünfte oder Einnahmen, die steuerpflichtig seien, zu kürzen. Damit sei die Auslegung ohne weiteres vereinbar, daß ein Schuldzinsenabzug nur insoweit nicht zulässig sei, als Dividenden aus Schachtelbeteiligungen - also Wirtschaftsgütern, die als solche aus dem Vermögensvergleich bei der Gewinnermittlung nicht ausscheiden - steuerfrei vereinnahmt würden, zumal Schachtelbeteiligungen nicht nur wegen der Dividenden, sondern auch wegen sonstiger mit ihrem Besitz verbundener Vorteile erworben würden (Urteil des BFH vom 25. Oktober 1966).

Die Forderung nach einem unmittelbaren zeitlichen Zusammenhang hat, wie mehrfach erwähnt, zur Folge, daß der BFH die Schuldzinsen in Jahren, in denen keine Schachtelgewinne anfallen, voll zum Abzug als Betriebsausgaben zuläßt, aber in Jahren, in denen übersteigende Schachtelgewinne anfallen, den Schuldzinsen den Abzug versagt. Daß damit die Abzugsfähigkeit der Schuldzinsen durch Gewinnthesaurierung bei der Tochtergesellschaft gesteuert werden kann, nimmt der BFH in Kauf (Urteile vom 25. Oktober 1966 und vom 21. April 1971). Der Verwaltungsgerichtshof hält diese Steuerungsmöglichkeit jedoch für sachlich bedenklich. Ist doch in Rechnung zu stellen, daß zwar eine Beteiligung zu mindestens einem Viertel eine Schachtelbeteiligung im Sinne des § 10 KStG 1966 begründet, in aller Regel aber erst eine Beteiligung zu mehr als der Hälfte einen Einfluß auf die Entscheidung einräumt, ob Gewinne ausgeschüttet oder thesauriert werden. Das bedeutet, daß zwar in aller Regel eine Mehrheitsbeteiligung die Möglichkeit eröffnen wird, Gewinne zu thesaurieren und so Zinsen der in Rede stehenden Art die Abzugsfähigkeit zu verschaffen, nicht aber eine Schachtelbeteiligung von weniger als der Hälfte, womit auf dem Boden der Rechtsauffassung des BFH gleichartigen Schuldzinsen die Abzugsfähigkeit einmal verschafft werden kann und einmal nicht. Dieser Rechtsfolge läßt sich auch mit dem Mißbrauchstatbestand des § 22 BAO nicht begegnen, weil dieser Tatbestand nach dem Verständnis des Verwaltungsgerichtshofes nur zum Zug kommen kann, wenn zur Erreichung eines Steuervorteiles ein ungewöhnlicher Weg eingeschlagen wird. In einer Gewinnthesaurierung kann kein solch ungewöhnlicher Weg erblickt werden. Abgesehen davon widerspricht es überhaupt dem normativen Gehalt des § 17 KStG 1966 - wonach fehlender Steuerpflicht auf der einen das Abzugsverbot auf der anderen Seite gegenübersteht - wenn Aufwendungen derselben Art abzugsfähig sein sollen, weil ihnen steuerfreie Einnahmen nicht im selben, sondern z.B. erst im nächsten Jahr gegenüberstehen.

Der Verwaltungsgerichtshof ist daher der Auffassung, daß es nicht auf einen unmittelbaren zeitlichen, sondern auf den in seiner Rechtsprechung schon vorgezeichneten unmittelbaren objektiven wirtschaftlichen Zusammenhang ankommt. Es werden also Aufwendungen, die mit steuerfreien Einnahmen objektiv in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht deshalb abzugsfähig, weil im selben Jahr keine steuerfreien Einnahmen anfallen. Hängen Aufwendungen ihrer Art nach objektiv mit steuerfreien Einnahmen zusammen, wie dies auf die gegenständlichen Stundungszinsen im Verhältnis zu den Schachtelgewinnen zutrifft, so ist ihr Abzug nach der Zielsetzung des § 17 KStG 1966, wie sie der Verwaltungsgerichtshof in der zitierten Rechtsprechung festgehalten hat, schlechthin verwehrt.

6. Als Verfahrensmangel rügt die Beschwerdeführerin, daß sich die belangte Behörde nicht ausreichend mit der von ihr schon im Verwaltungsverfahren aufgezeigten deutschen Rechtsprechung auseinandergesetzt habe. Ob dieser Vorwurf tatsächlich und seiner Art nach - als Verfahrensrüge - berechtigt ist, kann dahingestellt bleiben. Denn nach dem

Gesagten hätte die belangte Behörde auch bei einer eingehenderen als der von ihr tatsächlich vorgenommenen Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zu keinem anderen Bescheid kommen können.

7. Die Beschwerdeführerin vermochte somit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzuzeigen. Die Beschwerde war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243.

Wien, am 16. Februar 1988

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:1988:1987140051.X00

Im RIS seit

23.12.2021

Zuletzt aktualisiert am

23.12.2021

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at