

AbgÄG 1996: Verfassungskonforme Einschränkung des Zinsenabzugsverbots

Durch die rückwirkende Ausweitung der Steuerbefreiung für internationale Schachtelbeteiligungen mit dem AbgÄG 1996 wurde mittelbar das Abzugsverbot für Fremdfinanzierungszinsen anwendbar, was im Jahr 1996 in bestimmten Fällen zu einer verfassungsrechtlich bedenklichen Verletzung des Vertrauensschutzes führte. In verfassungskonformer Auslegung gilt das Abzugsverbot des § 12 Abs 2 KStG daher für Fremdkapitalaufwand des Jahres 1996 in jenen Fälle nicht, in denen gar keine steuerfreien Ausschüttungen innerhalb der Behaltefrist bezogen wurden.

VfGH 13.06.2012, B 748/11

§§ 10, 12 KStG idF AbgÄG 1996, BGBl 1996/797

Ausgangssachverhalt

Die bf inländische Kapitalgesellschaft erwarb in den Jahren 1996 und 1997 Beteiligungen an slowenischen Kapitalgesellschaften. Die Beteiligungshöhe überstieg das für die Anwendung des internationalen Schachtelprivilegs nach § 10 KStG erforderliche Ausmaß. Die Finanzierung erfolgte mit Fremdkapital, das später (nach Ablauf der damals 2jährigen Mindestbeholdedauer) durch Eigenkapital ersetzt werden sollte. Die Fremdkapitalzinsen wurden in den Steuererklärungen für 1996 und 1997 als Betriebsausgaben geltend gemacht. Aus den Beteiligungen wurden seit der Anschaffung keine Ausschüttungen bezogen.

Mit dem AbgÄG 1996 (BGBl 1996/797) wurden jedoch rückwirkend auch internationalen Beteiligungen in die Steuerfreiheit einbezogen, in denen die Mindestbeholdedauer erst nach einer Ausschüttung fertiggestellt wurde. In den Körperschaftsteuerbescheiden für die Jahre 1996 und 1997 wurde der Abzug der Fremdkapitalzinsen wegen des – aufgrund der rückwirkenden Begünstigung – nachträglich gegebenen Zusammenhangs mit steuerfreien Erträgen versagt. Der UFS wies die Berufungen als unbegründet ab (UFS 4. 5. 2011, RV/0051-S/04). Die bf Gesellschaft machte sodann vor dem VfGH eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes infolge Verletzung des Vertrauensschutzes geltend.

Aus den Entscheidungsgründen¹

Verfassungswidrigkeit der indirekten echten Rückwirkung ...

„Der Verfassungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung betont, dass der Gesetzgeber durch den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Gleichheitssatz gehalten

ist, dem Vertrauensschutz bei seinen Regelungen Beachtung zu schenken. Demnach führen gesetzliche Vorschriften, die (nachträglich) an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen knüpfen und dadurch die Rechtsposition des Steuerpflichtigen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtern, zu einem gleichheitswidrigen Ergebnis, wenn die Normunterworfenen durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht werden und nicht etwa besondere Umstände vorliegen, die eine solche Rückwirkung – beispielsweise um einen gleichheitswidrigen Zustand zu beseitigen – verlangen (vgl VfSlg 13.020/1992, 14.149/1995, 15.739/2000, 16.850/2003).

Der für die Beurteilung des vorliegenden Falles maßgebende Gesetzgebungsakt ist das AbgÄG 1996, das am 30. Dezember 1996 im Bundesgesetzblatt kundgemacht wurde und daher – mangels anderer Bestimmung – mit Ablauf dieses Tages, somit am 31. Dezember 1996, in Kraft getreten ist. Für Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen hatte dieses Gesetz zur Konsequenz, dass die Steuerfreiheit solcher Erträge insoweit ausgeweitet wurde, als nach Ablauf der zweijährigen Behaltefrist die während dieser Frist bezogenen – vorderhand steuerpflichtigen – Erträge nachträglich steuerfrei gestellt wurden. Gegen eine solche Regelung, die rückwirkend eine Begünstigung ausweitet, bestehen aus verfassungsrechtlicher Sicht keine Bedenken. Die Steuerfreiheit von Beteiligungserträgen führt allerdings im Hinblick auf § 12 Abs 2 KStG 1988 korrespondierend zu einer Nicht-Abzugsfähigkeit von Aufwendungen, die im Zusammenhang mit solchen Beteiligungserträgen stehen, somit auch und insbesondere von Fremdkapitalzinsen, sofern die Anschaffung der Beteiligung mit Fremdkapital finanziert wurde. Dabei ist von Bedeutung, dass es nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichts-

¹ Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich).

hofes für die Nicht-Abzugsfähigkeit der Zinsen nicht darauf ankommt, ob tatsächlich eine (steuerfreie) Ausschüttung stattfindet, sondern nur darauf, ob eine Ausschüttung steuerfrei wäre (zB VwGH 20.11.1996, 96/15/0188 ua; *Nowotny*, Fremdfinanzierung im Konzern nach dem StRefG 2005, in: Quantschnigg ua [Hrsg.], Gruppenbesteuerung, Wien 2005, 339 [342]). Unter dem Aspekt einer verfassungsrechtlich grundsätzlich verpönten rückwirkenden Verschlechterung der Rechtslage kann es keinen Unterschied machen, ob der Gesetzgeber an bereits verwirklichte Sachverhalte rückwirkend direkt nachteilige steuerliche Folgen knüpft oder ob sich die Verschlechterung indirekt daraus ergibt, dass rückwirkend eine steuerliche Begünstigung gewährt wird, die aber automatisch auch negative Folgewirkungen nach sich zieht. Im Allgemeinen wird bei einer solchen Konstellation allerdings die negative Folgewirkung als unbeachtliche (verfassungsrechtlich unbedenkliche) Begleiterscheinung der begünstigenden Regelung gewertet werden können. Diese Sicht verbietet sich aber im vorliegenden Fall, in dem es primär zu einer rückwirkenden Gewährung einer Steuerbefreiung kam, die sich aber – mangels Ausschüttungen – nicht als solche auswirkte und die auch nicht rückwirkend in Anspruch genommen werden konnte. Bleibt aber die rückwirkende Begünstigung ohne effektive Auswirkung, kann sie auch den Nachteil, der sich aus der rückwirkenden Versagung der Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen ergibt, nicht ausgleichen. Der Übergang zur neuen Besteuerungskonzeption führt in diesem Fall ausschließlich zu einer Verschlechterung der Rechtslage.

Für diese rückwirkende Verschlechterung ist ein rechtfertigender Grund nicht zu sehen. Dass die nachträgliche Aberkennung der Abzugsfähigkeit einen gleichheitswidrigen Zustand beseitigen würde, wurde von der Bundesministerin für Finanzen nicht behauptet und ist dem Verfassungsgerichtshof nicht erkennbar. Gemeinschaftsrechtliche Gründe können zwar für die rückwirkende Erweiterung der Steuerfreiheit der Ausschüttungen ins Treffen geführt werden. Das Gemeinschaftsrecht fordert aber nicht die rückwirkende Verweigerung der Abzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen in Fällen, in denen gar keine Ausschüttungen bezogen wurden.“

... Möglichkeit der verfassungskonformen Interpretation ...

„Der Verfassungsgerichtshof sieht allerdings keinen Anlass, aus diesem Grund ein Normenkontrollverfahren einzuleiten. Der verfassungsrechtlich bedenkliche Eingriff besteht nämlich darin, dass die belangte Behörde Fremdkapitalzinsen rückwirkend die Abzugsfähigkeit versagte und dies mit der rückwirkend eingeführten Steuerfreiheit von Beteiligungserträgen begründete, im

Beschwerdefall aber derartige Beteiligungserträge im Jahr 1996 unbestritten nicht bezogen wurden. Die belangte Behörde hat damit an einen bereits verwirklichten Sachverhalt rückwirkend nachteilige Folgen geknüpft, ohne dass dies durch den Vorteil einer rückwirkenden Ausweitung der Steuerfreiheit aufgewogen wurde.“

„Die maßgebende Rechtslage zwingt zu einer solchen Vorgangsweise nicht: Unter Bedingungen wie den vorliegenden kann das Abzugsverbot des §12 Abs2 KStG 1988 in verfassungskonformer Weise auf jene Fälle eingeschränkt werden, in denen den Fremdkapitalzinsen tatsächlich steuerfreie Beteiligungserträge gegenüber stehen (standen). Der Gesetzeswortlaut steht einer solchen Interpretation nicht zwingend entgegen, zumal das Gesetz selbst einen unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen fordert.“

... aber kein Schutz vor Veränderungen der Rechtslage für die Zukunft

„Für den Fremdkapitalaufwand des Jahres 1997 gelten diese Überlegungen nicht. Dass der in diesem Jahr anfallende Fremdkapitalaufwand wegen des Zusammenhangs mit einer internationalen Schachtelbeteiligung steuerlich nicht absetzbar sein würde, stand mit der Verabschiedung des AbgÄG 1996, BGBl 797, das – wie erwähnt – am 31. Dezember 1996 in Kraft getreten war, fest. Dieses Gesetz führt – wie erwähnt – für internationale Schachtelbeteiligungen insofern zu einer Begünstigung, als nun die Steuerfreiheit der Beteiligungserträge auch für die vor Ablauf der Behaltefrist bezogenen Ausschüttungen galt. Daraus konnte sich jedoch im Fall der Fremdfinanzierung – wie oben dargestellt – ein negativer Effekt im Hinblick auf das Abzugsverbot des §12 Abs 2 KStG 1988 ergeben.

Der Verfassungsgerichtshof hat in ständiger Rechtsprechung die Auffassung vertreten, dass das bloße Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der gegebenen Rechtslage als solches keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz genießt (vgl VfSlg 16.687/2002 mwN). Vielmehr bleibt es dem Gesetzgeber auf Grund des ihm zukommenden rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes unbenommen, eine einmal geschaffene Rechtsposition auch zu Lasten des Betroffenen zu verändern (zB VfSlg. 18.010/2006 mwN). Nur unter besonderen Umständen muss den Betroffenen zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse die Gelegenheit gegeben werden, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen (vgl etwa VfSlg 13.657/1993, 15.373/1998, 16.754/2002 mwN; VfGH 16.6.2011, G6/11).

Solche Umstände liegen hier jedoch nicht vor. Der beschwerdeführenden Gesellschaft ist zwar Recht zu ge-

ben, dass sie im Zeitpunkt der Anschaffung der Beteiligungen von einer Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalzinsen ausgehen durfte und dass im Hinblick auf die praktisch fehlende Legiskanz eine Umstellung der Finanzierung der Beteiligungserwerbe von Fremdkapital auf Eigenkapital vor dem Jahresbeginn 1997 nicht mehr möglich war. Zu berücksichtigen ist dabei aber, dass es hier – anders als in dem in den Schriftsätzen zitierten hg Erkenntnis VfSlg 15.739/2000 – nicht um die Frage geht,

ob bei Kenntnis der geänderten steuerlichen Rahmenbedingungen die fraglichen Beteiligungen überhaupt erworben worden wären, sondern nur darum, ob für den Zeitraum von einem Jahr an Stelle der Fremdfinanzierung von vornherein eine Finanzierung durch Eigenmittel gewählt worden wäre. In einem solchen Fall kann von einem schwerwiegenden Eingriff in geschützte Rechtspositionen nicht gesprochen werden (vgl. auch das hg Erkenntnis vom 29. Februar 2012, B945/11).“

Anmerkung

Von Georg Kofler

1. Die vom VfGH angesprochene steuerrechtliche Frage des Fremdkapitalzinsenabzugs nach dem AbgÄG 1996 ist nur mehr von geringer Relevanz: Denn mit dem StRefG 2005² wurde die Abzugsfähigkeit der Fremdfinanzierungsaufwendungen bei Beteiligungserwerben in § 11 Abs 1 Z 4 KStG ausdrücklich eröffnet. Der im Rahmen des BudBG 2011³ sodann erfolgte „Konzernausschluss“ wurde im Schrifttum zwar heftig kritisiert, vom VfGH aber Anfang des Jahres als verfassungskonform beurteilt.⁴

2. Interessant und wegweisend sind freilich die allgemeinen Ausführungen des VfGH zum Vertrauensschutz im Steuerrecht, wobei aus dem vorliegenden Erkenntnis mehrere Aussagen gewonnen werden können:

a) Zunächst zeigt sich, dass der verfassungsrechtliche Vertrauensschutz gegen „echte“ Rückwirkungen, also gegen Normen, „die (nachträglich) an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen knüpfen“,⁵ auch „indirekte“ Rückwirkungen erfassen kann. So kann sich durchaus der Fall ergeben, dass eine rückwirkend eingeführte Begünstigung einen – nach allgemeinem Steuerrecht – korrespon-

dierenden Nachteil auslöst. Plastische Beispiele liegen in der rückwirkenden Einbeziehung von Beteiligungserträgen in die Beteiligungsertragsbefreiung, an die sich korrespondierend unter anderem das Kostenabzugsverbot des § 12 Abs 2 KStG knüpft. Dies war nicht nur durch das BBG 2009 erfolgte rückwirkende Neuregelung des § 10 KStG der Fall,⁶ sondern auch in der im vorliegenden Erkenntnis geprüften – rückwirkenden – Einziehung von internationalen Beteiligungen in die Steuerfreiheit durch das AbgÄG 1996⁷ für Situationen, in denen die Mindestbeholdendauer erst nachträglich erfüllt wurde. Konnte sich nämlich praktisch die Begünstigung nicht auswirken und kam es durch die „indirekte“ Rückwirkung ausschließlich zu einer Verschlechterung der Rechtslage, greift nach der Judikatur des VfGH auch diesfalls der weitgehende verfassungsrechtliche Schutz gegenüber „echten“ Rückwirkungen. Etwas Anderes scheint aber zu gelten, wenn sich die rückwirkende Begünstigung tatsächlich auswirken konnte. So hatte der VfGH etwa in einem Ablehnungsbeschluss⁸ keine Bedenken, dass mit der rückwirkenden, unionsrechtlich gebotenen Einbe-

1 Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich).

2 BGBl I 2004/57.

3 BGBl I 2010/111.

4 VfGH 29. 2. 2012, B 945/11, GES 2012, 249 m Anm *Lehner*.

5 Siehe zu dieser Standardformulierung zB VfSlg 13.461/1993.

6 Aufgrund der rückwirkend (§ 26c Z 16 lit b KStG) erfolgten Aufnahme der Befreiungen des § 10 Abs 1 Z 5 und Z 6 durch das BBG 2009 (BGBl I 2009/52) ergaben sich auch Abgrenzungsfragen im Hinblick auf die solcherart anwendbar gewordenen Bestimmungen des § 11 Abs 1 Z 4 iVm § 12 Abs 2 KStG (Betriebsausgabenabzugsverbote, bis zur Veranlagung 2005 auch für Zinsen) und des § 12 Abs 3 KStG (Einschränkungen der Steuerwirksamkeit von Teilwertabschreibungen bei § 10 KStG-Beteiligungen) (dazu auch *Kofler* in *Achatz/Kirchmayr*, KStG (2011) § 10 Tz 125). Unklar

war daher etwa, ob rückwirkend der Abzug von sonstigen, nicht ohnehin (ab 2005) von § 11 Abs 1 Z 4 KStG erfassten Aufwendungen für die Beteiligungsanschaffung zu versagen ist, oder ob zB steuerwirksame Teilwertabschreibungen auf eine bisher steuerwirksame Portfoliobeteiligung aufgrund der Einbeziehung in § 12 Abs 3 KStG rückwirkend zu „siebenteln“ sind. Einer solchen Lösung wurden im Schrifttum aber auch verfassungsrechtliche Überlegungen entgegengehalten (siehe *Gloser*, taxlex 2010, 10 (11)). Diese Problematik wurde – zumindest in praktischer Sicht – durch die Verwaltungspraxis aber ohnehin zeitnah dahin gehend gelöst, dass von der Rückwirkung des § 10 KStG nicht jene Normen erfasst waren, die direkt oder indirekt auf § 10 KStG verweisen (Rz 504a iVm Rz 526 KStR 2001).

7 BGBl 1996/797.

8 VfGH 23. 2. 2010, B 775/09.

ziehung ausländischer Kapitalerträge in eine 25%ige Sonderbesteuerung auch das Kostenabzugsverbot des § 20 Abs 2 EStG rückwirkend ausgelöst wurde. Damit bleibt aber auch offen, ob es eine Schwelle gibt und wo diese anzusiedeln wäre, ab der die rückwirkende Begünstigung die rückwirkende Verböserung aufwiegt.

b) Demgegenüber besteht ein verfassungsrechtlicher Schutz gegen Änderungen der Rechtslage *pro futuro* nur ausnahmsweise: Da nämlich das Vertrauen auf den unveränderten Fortbestand der gegebenen Rechtslage als solches keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz genießt und es daher dem Gesetzgeber vielmehr grundsätzlich freisteht, die Rechtslage für die Zukunft anders und auch ungünstiger zu gestalten, muss dem Steuerpflichtigen nur unter besonderen Umständen zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse Gelegenheit gegeben werden, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen.⁹ Dieser weite Spielraum des Gesetzgebers betrifft insbesondere auch sogenannte „unechte“ Rückwirkungen. Durch eine „unechte“ Rückwirkung werden noch nicht abgeschlossene Sachverhalte (zB Dauersachverhalte) in belastende Normen einbezogen werden, was eine Entwertung einer Rechtsposition zur Folge hat;¹⁰ „unechte“ Rückwirkungen sind somit dadurch gekennzeichnet, dass Rechtsfolgen für Fälle vorgesehen werden, für die der Steuerpflichtige in der Vergangenheit bereits Dispositionen vorgenommen hat (zB Beteiligungserwerb, Darlehensaufnahme). Für das Jahr 1997 war der VfGH im vorliegenden Fall exakt mit einer solchen „unechten“ Rückwirkung befasst. Eine solche wäre aber im We-

sentlichen nur dann problematisch, wenn der Gesetzgeber den Steuerpflichtigen gezielt zu einem Aufwand veranlasst hat („Anlockeffekt“).

Der diesbezügliche Maßstab des VfGH ist aber nur schwer abstrahierbar: Während der Gerichtshof in der früheren umgründungssteuerlichen Firmenwertabschreibung ein – den Vertrauensschutz auslösendes – „Hineinlocken“ bzw „Anlocken“ erblickte,¹¹ sah er in der durch das StRefG 2005 geschaffenen und durch das BudBG 2011 wieder eingeschränkten Möglichkeit des Fremdzinsabzugs kein Instrument, um gezielt fremdfinanzierte Beteiligungserwerbe anzuregen,¹² sondern folgte der Ansicht, dass die Abzugsfähigkeit vom Gesetzgeber allgemein aus Gründen der Verbesserung der Standortattraktivität eingeführt worden sei.¹³ Dies scheint allerdings schon deswegen wenig überzeugend, weil doch dem Begriff der „Attraktivität“ gerade das Anziehende inhärent ist.¹⁴ Das Abgrenzungskriterium zwischen jenen Fällen, in denen ein (möglicher) Kausalzusammenhang zwischen Vorteil und Disposition nicht genügte, und jenen Fällen, in denen der VfGH einen Vertrauensschutz annahm, scheint daher darin liegen, ob sich der Normunterworfenen „im gewünschten Sinn“¹⁵ verhalten hat, was sich letztlich nach der Intention des Gesetzgebers bestimmen würde.¹⁶ Im vorliegenden Erkenntnis¹⁷ stellt der VfGH nunmehr auch ausdrücklich darauf ab, ob die entsprechende Investition zwar unattraktiver geworden, aber auch in Kenntnis der Rechtsänderung dem Grunde nach dennoch getätigt worden wäre. Ist dies der Fall, wird ein schwerwiegender Eingriff in eine geschützte Rechtspositionen verneint.

9 VfSlg 17.169/2004 (zur Versagung der Abzugsfähigkeit außerbetrieblicher Versorgungsrenten); siehe zB auch VfSlg 13.657/1993 (zur Anordnung der gewinnerhöhenden Auflösung von Investitionsrücklagen), und VfGH 29. 2. 2012, B 945/11 (zur Einschränkung des Zinsenabzugs für den fremdfinanzierten Beteiligungserwerb auch für „Altanschaffungen“).

10 Siehe nur *Ruppe* in FS Adamovich (1992) 567 (577); *Ruppe* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (203 ff); *Lang/Marchgraber* in *Yalti* (Hrsg), Non-Retroactivity in Tax Law (2011) 15 (21 ff). Der Begriff der „unechten“ Rückwirkung stammt aus der deutschen verfassungsrechtlichen Diskussion (siehe dazu zB *Driien* in *Tipke/Kruse*, AO¹²⁷ (Nov. 2011) § 4 Rz 16 ff mwN) und wird gelegentlich auch in der österreichischen Diskussion verwendet (siehe zB *Holoubek/Lang*, *ecolex* 1990, 61 (61); *Ruppe* in *Holoubek/Lang* (Hrsg), Vertrauensschutz im Abgabenrecht (2004) 203 (205); *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht II⁶ (2011) Tz 36; *Lachmayer*, SWK 2012, 697 (700)); siehe zur Terminologie auch *Moser*, *taxlex* 2012, 220 (221).

11 VfSlg 15.739/2000.

12 VfGH 29. 2. 2012, B 945/11.

13 So auch *Mayr* in *Kirchmayr/Mayr* (Hrsg), Besteuerung der grenzüberschreitenden Konzernfinanzierung (2012) 15 (23); *Bodis*, RdW 2012/391, 376 (378).

14 Zudem erblickte der VfGH in den – eher theoretischen und jedenfalls nicht kostenneutralen – Möglichkeiten des Steuerpflichtigen, die Finanzierung in Eigenkapital umzuschichten oder das Zinsenabzugsverbot durch eine Umgründung zu vermeiden (siehe auch *Lachmayer*, SWK 2012, 697 (703)), hinreichende Reversibilität bzw Anpassungsmöglichkeit der getroffenen Dispositionen. Dazu kritisch *Zeitlinger*, *taxlex* 2012, 224 (226 f).

15 So die Formulierung in VfSlg 15.373/1998.

16 So *Pöschl*, Gleichheit vor dem Gesetz (2008) 863 ff.

17 VfGH 29. 2. 2012, B 945/11; VfGH 13. 6. 2012, B 748/11.

c) Schließlich bestehen verfassungsrechtliche Bedenken gegenüber (echt) rückwirkenden Normen nach hA lediglich gegen rückwirkende Verschlechterungen, während rückwirkende Änderungen zu Gunsten der Steuerpflichtigen offenbar keine gleichheitsrechtlichen Bedenken hervorrufen.¹⁸ Der VfGH hat sich in diesem

Sinne im vorliegenden Erkenntnis zur rückwirkenden Ausdehnung der Steuerfreiheit für Beteiligungserträge auch eindeutig festgelegt und ausgesprochen, dass „[g]egen eine solche Regelung, die rückwirkend eine Begünstigung ausweitet, [...] aus verfassungsrechtlicher Sicht keine Bedenken“ bestehen.¹⁹

18 Siehe zB *Ruppe* in FS Adamovich (1992) 567 (579); *Mairinger/Twardosz*, ÖStZ 2007/106, 49 (50). Siehe zur verfahrensrechtlichen Geltendmachung ausführlich die Anfragebeantwortung des BMF vom 12. 1. 2005 zur „Geltendmachung rückwirkender

Änderungen von Steuergesetzen“, SWK 2005, 322 (322 ff), und zB *Mairinger/Twardosz*, ÖStZ 2007/106, 49 (50 f).

19 VfGH 13. 6. 2012, B 748/11.

VwGH: Privatstiftung: Übertragung stiller Reserven auf Steueroasengesellschaft Missbrauch

Stille Reserven aus der Veräußerung einer Beteiligung können auch auf die Neuanschaffung einer ausländischen Gesellschaft übertragen werden. Erfolgt eine Übertragung auf eine vermögensverwaltende Steueroasengesellschaft kann nach dem gegenständlichen Erkenntnis des VwGH Missbrauch vorliegen, der zur Aberkennung des Steuervorteils gemäß § 13 Abs 4 KStG führt.

VwGH 26.04.2012, 2009/15/0220
(Stattgabe einer Amtsbeschwerde)

§ 13 Abs 4 KStG

Kurzdarstellung des Sachverhaltes:

Die Mitbeteiligte, eine Privatstiftung, veräußerte ihre 32,5%ige Beteiligung an einer AG. Für die aufgedeckten stillen Reserven bildete die Privatstiftung im Jahr 2001 gemäß § 13 Abs 4 Z 4 KStG einen steuerfreien Betrag. Diesen steuerfreien Betrag übertrug die Mitbeteiligte im Jahr 2002 auf in der Handelsbilanz ausgewiesene Anschaffungskosten der A Limited mit Sitz in George Town, Grand Cayman, British West Indies. Die übertragenen stillen Reserven teilten sich zum kleineren Teil auf das Nennkapital und zu einem größeren Teil auf das Agio auf. Die auf das Agio übertragenen stillen Reserven hat das Finanzamt nicht anerkannt. Im Rahmen der Karibik-Gesellschaft wurde Kapitalveranlagung betrieben.

Der UFS hat zwar die Kapitalveranlagung über die Karibik-Gesellschaft als Missbrauch betrachtet und Kapitaleinkünfte der Privatstiftung zugerechnet. Allerdings hat der UFS die Entsteuerung der stillen Reserven aus dem Beteiligungsverkauf über die Karibik-Gesellschaft auch für das Agio anerkannt; dagegen richtete sich die Amtsbeschwerde des Finanzamtes.¹

Aus den Entscheidungsgründen²

Missbrauch gemäß § 22 BAO

Gemäß § 22 Abs 1 BAO kann durch Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechtes die Abgabepflicht nicht umgangen oder gemindert werden, wobei nach § 22 Abs 2 BAO, wenn ein Missbrauch im Sinne des ersten Absatzes dieser Gesetzesbestimmung vorliegt, die Abgaben so zu erheben sind, wie sie bei einer den wirtschaftlichen Vorgängen, Tatsachen und Verhältnissen angemessenen rechtlichen Gestaltung zu erheben wären. Nach ständiger hg. Rechtsprechung wird als Missbrauch iSd § 22 BAO eine rechtliche Gestaltung angesehen, die im Hinblick auf die wirtschaftliche Zielsetzung ungewöhnlich und unangemessen ist und nur aufgrund der damit verbundenen Steuerersparnis verständlich wird. Dabei bildet im Allgemeinen nicht ein einziger Rechtsschritt, sondern eine Kette von Rechtshandlungen den Sachverhalt, mit dem die Folge des § 22 Abs 2 BAO verbunden ist. Ein Missbrauch kann also in der dem tatsächlichen Geschehen nicht angemessenen Hintereinanderschaltung mehrerer rechtlicher Schritte bestehen. Ein Missbrauch liegt dann nicht vor, wenn der Steuerpflichtige unmittelbar jenen Weg be-

1 Zur Entscheidung des UFS 5.11.2009, RV/0165-K/05 vgl ZFS 2010, 83 mit Anm von *Rief*.

2 Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt.