



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Wien, vertreten durch Baldinger & Partner Unternehmens- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, 1180 Wien, Ferrogasse 37, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Geschäftstätigkeit der Berufungswerberin (Bw.), einer Aktiengesellschaft, die mit Hauptversammlungsbeschluss vom 12. Juni 2007 in eine GmbH umgewandelt wurde und seit dem Generalversammlungsbeschluss vom 21. Juni 2007 aufgelöst ist, beschränkte sich auf das Halten der Beteiligung an der italienischen Gesellschaft M. S.p.a.

Im Jahre 2000 nahm die Bw. in Bezug auf ihre (damals 83,18 %ige) Beteiligung an dieser M. S.p.a. eine Teilwertabschreibung von S 25,698.995,00 (€ 1,867.618,80) auf S 1,00 (€ 0,07) vor. In den Jahren 2000 bis 2004 machte die Bw. jeweils ein Siebentel dieser Teilwertabschreibung, demnach jährlich S 3,671.284,86 (€ 266.802,68), als steuerlichen Aufwand geltend, wodurch sich in diesen Jahren, da die Bw. keine steuerpflichtigen Einkünfte erzielte, im Bereich der Körperschaftsteuer jeweils negative Einkünfte von durchschnittlich € 280.000,00 ergaben.

Nachdem die Bw. im Jahre 2004 auch die restlichen Anteile an dieser M. S.p.a. übernommen hatte, veräußerte sie im November 2005 ihre nunmehr 100 %ige Beteiligung um € 29,288.702,93 an ihre Gesellschafterin, wobei sich unter Berücksichtigung des Buchwertab-

ganges von € 202.000,01 „Erträge aus dem Abgang von Finanzanlagen“ in Höhe von € 29.086.702,92 ergaben.

In der Gewinn- und Verlustrechnung für 2005 wies die Bw., ausgehend von diesen Erträgen sowie Aufwendungen von € 66.351,78 (darin Körperschaftsteuer von € 56.506,03), einen Jahresüberschuss in Höhe von € 29.020.351,14 aus.

In der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2005 erklärte die Bw. unter Abzug ihrer Erträge aus dem Verkauf der Beteiligung an der M. S.p.a. als steuerfrei und unter Hinzurechnung von fünf Siebentel der vorgenommenen Teilwertabschreibung (€ 1.334.013,40) sowie der Körperschaftsteuer Einkünfte aus Gewerbebetrieb von € 1.324.167,65. Weiters gab die Bw. die offenen Verlustabzüge aus Vorjahren mit € 1.510.684,02 an.

Im angefochtenen Bescheid vom 8. Jänner 2007 setzte das Finanzamt die Einkünfte erklärungsgemäß mit € 1.324.167,65 an, kürzte den Verlustabzug gemäß § 2 Abs. 2 b Z 2 EStG 1988 auf € 993.125,74, bestimmte das Einkommen mit € 331.041,91 und setzte die Körperschaftsteuer mit € 82.760,48 bzw. unter Berücksichtigung der anrechenbaren Mindestkörperschaftsteuer mit € 56.506,03 fest.

In der Berufung vom 8. Februar 2007 brachte der steuerliche Vertreter der Bw. Folgendes vor:

*„Die Berufung richtet sich gegen die Festsetzung der Körperschaftsteuer für 2007 (gemeint 2005) in Höhe von € 82.760,48 und begeht die Anwendung der Steuerbefreiung gemäß § 10 Abs. 2 KStG.*

*In den Einkünften ist als einzige gewinnerhöhende Maßnahme der Gewinn aus dem Verkauf der einzigen Beteiligung (100 %ige Beteiligung an der italienischen M. S.p.a.) enthalten. An sich ist dieser Vorgang steuerbefreit, weil es sich unstrittig um eine internationale Schachtelbeteiligung handelt. Die Steuerpflicht tritt lediglich aufgrund eines unglücklichen Zusammenwirkens verschiedener Bestimmungen ein. Dieses Zusammenwirken liegt darin, dass*

- a) der Beteiligungsansatz vor einigen Jahren teilwertberichtet wurde,
- b) diese Teilwertberichtigung auf 7 Jahre verteilt werden muss,
- c) jene Siebentel, die vor dem Verkauf anzusetzen waren, zum Verlustvortrag werden und
- d) damit beim Verkauf nur zu 75 % angerechnet werden.

*Damit wird aber plötzlich über die Verlustvortragsschranke ein an sich steuerbefreiter Vorgang steuerpflichtig gestellt.*

*Darüber hinaus stellt der Verkauf de facto die Liquidation der Gesellschaft dar, welche noch heuer auch umgesetzt wird. Das würde zusätzlich noch die Verlustvortragsschranke aufheben. Vom österreichischen Repräsentanten der Beratungsfirma des Aktionärs (B GmbH) haben wir erfahren, dass vom Fachsenat für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder in*

*Kontaktgesprächen mit dem BMF bereits auf diese wohl nicht beabsichtigte Lücke im KStG hingewiesen wurde.*

*Für den Fall, dass die vorliegende Berufung dem UFS zur Entscheidung vorgelegt wird, stellen wir bereits jetzt den Antrag auf mündliche Berufungsverhandlung und Antrag auf Entscheidung durch den gesamten Senat.“*

Mit Schreiben vom 8. Oktober 2007 zog der steuerliche Vertreter der Bw. den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung vor dem gesamten Berufungssenat zurück.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Auf den oben wiedergegebenen unstrittigen Sachverhalt sind folgende gesetzliche Bestimmungen anzuwenden:

§ 10 Abs. 2 KStG 1988: „*Von der Körperschaftsteuer sind Gewinnanteile jeder Art aus internationalen Schachtelbeteiligungen befreit. Eine internationale Schachtelbeteiligung liegt vor, wenn unter § 7 Abs. 3 fallende Steuerpflichtige ... nachweislich in Form von Kapitalanteilen während eines ununterbrochenen Zeitraumes von mindestens einem Jahr mindestens zu einem Zehntel beteiligt sind*

*a) an ausländischen Gesellschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind,*  
*b) an anderen ausländischen Körperschaften, die die in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Artikels 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. Juli 1990 (ABl. EG Nr. L 255 S 6), in der jeweils geltenden Fassung erfüllen.*  
*Die genannte Frist von einem Jahr gilt nicht für Anteile, die auf Grund einer Kapitalerhöhung erworben wurde, soweit sich das Beteiligungsausmaß dadurch nicht erhöht hat.“*

§ 10 Abs. 2 Z 2 lit. b KStG 1988 idF vor dem Budgetbegleitgesetz (BBG) 2003, BGBl I 2003/71 (vgl. § 26a Abs. 16 Z 2 lit. a KStG 1988 zur Anwendbarkeit des § 10 Abs. 3 idF des BBG auf Steuerpflichtige, die vor dem 1. Jänner 2001 in das Firmenbuch eingetragen worden sind, erst ab der Veranlagung für das Jahr 2006): „*Erträge aus internationalen Schachtelbeteiligungen sind Gewinne aus der Veräußerung der Beteiligung insoweit, als weder für die gesamte Beteiligung noch für Teile hievon der niedrigere Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) angesetzt worden ist.“*

§ 12 Abs. 3 Z 2 KStG 1988: „*Abzugsfähige Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (§ 6 Z 2 lit. a des Einkommensteuergesetzes 1988) oder der Verluste anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer zum Anlagevermögen gehörenden Beteiligung sind im betreffenden Wirtschaftsjahr und den nachfolgenden sechs Wirtschaftsjahren zu je einem Siebentel zu berücksichtigen, soweit nicht*

- eine Zuschreibung erfolgt oder
- stille Reserven anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens der Beteiligung steuerwirksam aufgedeckt werden oder
- im Wirtschaftsjahr der Abschreibung oder des Verlustes stille Reserven anlässlich der Veräußerung oder eines sonstigen Ausscheidens einer anderen zum Anlagevermögen gehörenden von dieser Vorschrift nicht berührten Beteiligung steuerwirksam aufgedeckt und auf Antrag des Steuerpflichtigen gegenverrechnet werden.“

§ 2 Abs. 2 b EStG 1988: „Sind bei Ermittlung des Einkommens Verluste zu berücksichtigen, die in vorangegangenen Jahren entstanden sind, gilt Folgendes:

1. ... (Verrechnungsgrenze) ...
  2. Vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 können nur im Ausmaß von 75 % des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen. Dies gilt auch für Verluste im Sinne des § 117 Abs. 7 zweiter Satz insoweit, als diese Verluste wegen der Vortragsgrenze nicht abgezogen werden können.
  3. Insoweit in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind, ...
- Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne, das sind Gewinne aus der Veräußerung sowie der Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen, weiters Liquidationsgewinne,  
sind die Verrechnungsgrenze und die Vortragsgrenze nicht anzuwenden.“

Die Bw. begeht in ihrer Berufung gegen den erklärungsgemäß ergangenen Bescheid ausdrücklich die „Anwendung der Steuerbefreiung gemäß § 10 Abs. 2 KStG 1988“, führt in weiterer Folge aber aus, dass die Steuerpflicht aufgrund eines „unglücklichen Zusammenwirkens verschiedener Bestimmungen“ eintrete.

Hiezu ist vorerst festzuhalten, dass auf den gegenständlichen Fall der Veräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung unstrittig § 10 Abs. 2 Z 2 lit. b KStG 1988 idF vor dem Budgetbegleitgesetz 2003 anzuwenden ist, wonach sich insofern eine Steuerpflicht ergibt, so weit für die Beteiligung der niedrigere Teilwert angesetzt worden ist. Die Bw. hat deshalb zu Recht in ihrer Körperschaftsteuererklärung die in den Vorjahren steuerlich geltend gemachten fünf Siebentel der Teilwertabschreibung als steuerpflichtig erklärt.

Die Bw. führt in der Folge richtig aus, dass es im konkreten Fall aufgrund der in der Bestimmung des § 2 Abs. 2 b Z 2 EStG 1988 verankerten Verlustvortragsschranke zur Vorschreibung von Körperschaftsteuer kommt.

Diese im Zuge des Budgetbegleitgesetzes 2001 eingeführte Verlustvortragsgrenze ist für die Bw. als Holdinggesellschaft, die praktisch keine anderen Einkünfte als solche aus ihrer Beteiligung erzielt, zugestandenermaßen „problematisch“, weil eine steuerlich geltend gemachte Teilwertabschreibung bei einem späteren Veräußerungsgewinn dazu führt, dass es zu einer effektiven Besteuerung in Höhe von bis zu 25 % der bereits geltend gemachten Siebentelbeträge der vorgenommenen Teilwertabschreibung kommt. Dies wiederum deshalb, da die vorhandenen Verlustvorträge aus den bereits abgesetzten Siebentelbeträgen nur zu 75 % mit den steuerpflichtigen Erträgen verrechnet werden können. Überdies scheidet eine spätere Verwertung der Verlustvorträge gegen Gewinne aus dieser Beteiligung aus (vgl. hiezu Polster-Grüll, Tissot, § 26a Abs. 16 Z 3 KStG - Unerwartete Besteuerungsfolgen für Holdinggesellschaften, SWI 2003, 404).

Diese zugestandene „Problematik“ ändert aber nichts daran, dass der erklärungsgemäß erlangene Bescheid der geltenden Gesetzeslage entspricht.

Polster-Grüll, Tissot (aaO) fordern diesbezüglich (ob zu Recht oder zu Unrecht, sei dahingestellt) aufgrund der ihrer Ansicht nach gegebenen Vergleichbarkeit der Situation mit der Veräußerung oder Aufgabe eines Betriebes, Teilbetriebes bzw. der Liquidation, dass, „um den Holdingstandort Österreich nicht nachhaltig zu schaden“, § 2 Abs. 2 b Z 3 EStG 1988 erweitert werden sollte, um eine volle Verrechnung von Verlustvorträgen aus Teilwertabschreibungen einer Beteiligung mit Veräußerungsgewinnen (bzw. Erträgen aus Zuschreibungen) aus derselben Beteiligung zu gewährleisten.

Auch die Bw. führt diesbezüglich aus, dass es im Hinblick auf diese „wohl nicht beabsichtigte Lücke im KStG“ schon entsprechende Kontaktgespräche zwischen dem BMF und dem Fachausschuss für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder gegeben habe.

Diesem Vorbringen muss entgegengehalten werden, dass es grundsätzlich Aufgabe des Gesetzgebers ist, allenfalls unbefriedigende Gesetzesbestimmungen zu ändern, und nicht der Rechtsprechung (vgl. OGH 29.10.1975, 1 Ob 222/75). Überdies darf nach Art 18 Abs. 1 B-VG die gesamte staatliche Verwaltung und Gerichtsbarkeit nur aufgrund der Gesetze ausgeübt werden.

Wenn die Bw. damit aussagen möchte, dass eine „planwidrige Gesetzeslücke“ vorliege, die vom Unabhängigen Finanzausschuss im Wege der Auslegung zu schließen sei, kann ihr nicht gefolgt werden.

Der VwGH spricht von einer „planwidrigen Gesetzeslücke“ dort, wo das Gesetz, gemessen an seiner eigenen Absicht und immanenten Teleologie unvollständig, also ergänzungsbedürftig ist und seine Ergänzung nicht etwa einer vom Gesetzgeber gewollten Beschränkung widerspricht, wobei im Zweifel das Bestehen einer Gesetzeslücke **nicht** anzunehmen ist. Ein Abweichen vom Gesetzeswortlaut ist nur dann zulässig, wenn eindeutig feststeht, dass der Gesetzgeber

etwas anderes gewollt hat, als er zum Ausdruck gebracht hat, so beispielsweise wenn den Gesetzesmaterialien mit eindeutiger Sicherheit entnommen werden kann, dass der Wille des Gesetzgebers tatsächlich in eine andere Richtung gegangen ist, als sie in der getroffenen Regelung zum Ausdruck kommt (Erkenntnisse vom 24.10.1995, 95/07/0113, sowie vom 27.4.2005, 2001/14/0114).

Da den Berufungsausführungen nicht mit entsprechender Klarheit zu entnehmen ist, welche Bestimmung lückenhaft und demnach im Sinne des von der Bw. gewünschten Ergebnisses auszulegen ist, und nach der eben zitierten Judikatur des VwGH im Zweifel das Bestehen einer Gesetzeslücke nicht anzunehmen ist, war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 9. Oktober 2007