



GZ. RV/0183-W/02,
miterledigt RV/0522-W/02,
RV/2372-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der A, AG, vertreten durch KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 1090 Wien, Kolingasse 19, vom 29. Oktober 1997 und 24. November 1998 gegen die vorläufigen Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften vom 29. September 1997 und 27. August 1998 betreffend Körperschaftsteuer 1995 und 1996 sowie sowie über die Berufung vom 26. Juni 2001 gegen den vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Wien 23 vom 5. Juni 2001 betreffend Körperschaftsteuer 1999 entschieden:

Der Berufung betreffend Körperschaftsteuer 1995 wird teilweise Folge gegeben.

Die Berufungen betreffend Körperschaftsteuer 1996 und 1999 werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert und ergehen endgültig.

Die Körperschaftsteuer für 1995 wird festgesetzt mit € 762.968,76.

Die Körperschaftsteuer für 1996 wird festgesetzt mit € 163.289,83.

Die Körperschaftsteuer für 1999 wird festgesetzt mit € 1.167.331,74.

Die Bemessungsgrundlagen den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Gegenstand des Berufungsverfahrens der A (im folgenden Bw) betreffend die vorläufigen Körperschaftsteuerbescheide 1995, 1996 und 1999 vom 29. September 1997, 27. August 1998 und 5. Juni 2001 waren folgende Punkte:

1. Abzug der Substanzgewinne aus Investmentfonds bei der Ermittlung des Gewinnes vor Steuern für die Berechnung der Mindeststeuer 1995 und 1996
2. außerbücherlicher Abzug eines Bewertungsunterschiedes in Höhe von S 693.577,-, resultierend aus der Betriebsprüfung betreffend die Vorjahre
3. Berechnungsfehler in der Erklärung für das Jahr 1995 bei der Kennzahl 629: S 19.526.054,- statt S 20.053.61,-1 lt. Erklärung
4. zu geringe Afa (Folgeproblem aus der Übertragung stiller Rücklagen auf Gebäude infolge Anwendung der Einheitstheorie bei bebauten Grundstücken).
5. Nicht erfolgte Entsteuerung des versteuerten Teiles der Rückstellung für Gewinnbeteiligung im Folgejahr
6. Verfassungswidrigkeit des Abzugsverbotes gemäß § 9 Abs. 4 EStG 1988 von Zuführungen zur Rückstellung von Jubiläumsgelder

Hinsichtlich des Punktes 2 erließ das Finanzamt am 23. Dezember 1997 einen Bescheid gemäß 293 b BAO.

Mit Schreiben vom 19. Juli 2004 wurden die Berufungspunkte Punkte 4 bis 6 zurückgenommen.

Strittig sind daher nur mehr der Punkt 1. betreffend die Jahre 1995 und 1996 und der Punkt 2. hinsichtlich 1995

1. Bei der Berechnung des Gewinnes vor Steuern in der Abteilung Leben, wurden vom Finanzamt, abweichend von der Auffassung der Bw. Substanzgewinne aus Investmentfonds in Höhe von S 3.382.880,-(1995) und S 3,804.789,-(1996) abgezogen.

Die Bw. brachte dazu in ihrer Berufung folgendes vor:

Die Berechnung der Mindeststeuer richte sich nach dem Gesetzeswortlaut der einschlägigen Normen des EStG 1988 und KStG 1988. Die Steuerfreiheit der in den Ausschüttungen aus Investmentfondsanteilen enthaltenen anteiligen Substanzgewinne sei demgegenüber jedoch in einem speziellen Gesetz (nämlich § 40 InvFG) geregelt. Dieser Steuervorteil aus eine lex specialis sei somit erst nach Ermittlung der steuerpflichtigen Gewinne gemäß EStG 1988 bzw. KStG 1988 in Abzug zu bringen, dh. erst nach Berechnung der außerbücherlichen Hinzurechnungen der Mindestbesteuerung.

2. Bewertungsunterschied in Höhe von S 693.577,-

Lt. Bw. sei der Jubiläumsgeldrückstellung im Jahr 1995 nur ein Betrag von S 1.637.407,- aufwandswirksam zugeführt worden. Vom Finanzamt sei jedoch aufgrund der Anwendung des § 9 Abs. 4 EStG 1988 eine außerplanmäßige Hinzurechnung in Höhe von S 2,330.984,- vorgenommen worden. Die Differenz zur handelsrechtlichen Zuweisung von S 693.577,- ergebe sich aus einer in der Steuerbilanz um diesen Betrag höheren Dotierung, die daraus resultiere, dass der aus einem Berechnungsfehler im Jahr 1993 sich ergebende Bewertungsunterschied aus der Betriebsprüfung im Jahr 1995 infolge Richtigstellung der Berechnung aufgelöst worden sei. Die Bw. habe übersehen, die Auflösung dieses Bewertungsunterschiedes als außerbücherliche Kürzung bei der Ermittlung der steuerlichen Einkünfte zu berücksichtigen. Diese außerbücherliche Kürzung werde nunmehr im Rahmen der Berufung beantragt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Nach § 17 Abs. 3 KStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, haben Versicherungsunternehmen mindestens 10% des nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes jeweils ermittelten Gewinnes

- aus dem Lebensversicherungsgeschäft,
- aus dem Krankenversicherungsgeschäft,
- aus dem Unfallversicherungsgeschäft mit Prämienrückgewähr und

- aus den anderen Versicherungszweigen

zu versteuern, von dem der für die Versicherten bestimmte Anteil noch nicht abgezogen ist.

Nach § 7 Abs. 1 KStG 1988 in der in den berufsgegenständlichen Jahren geltenden Fassungen ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. § 7 Abs. 2 leg. cit. bestimmt das Einkommen als den Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4), (der Sanierungsgewinne (§ 23 Z 1)) sowie (und) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23 Z 2). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.

Die Absätze 1 und 2 des § 40 Investmentfondsgesetz – InvFG 1993, BGBl. Nr. 532/1993, i.d.F. des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993, lauten:

- (1) Die Ausschüttungen eines Kapitalanlagefonds an die Anteilsinhaber sind bei diesen steuerpflichtige Einnahmen. Bei den Einkünften aus Kapitalvermögen bleiben Ausschüttungen aus Substanzgewinnen außer Ansatz. Substanzgewinne sind Gewinne aus der Veräußerung von Vermögenswerten eines Fonds, einschließlich von Bezugsrechten.
- (2) Sind Ausschüttungen als Betriebseinnahmen zu erfassen, so gilt folgendes: Bei der Gewinnermittlung für das erste Wirtschaftsjahr, das im Kalenderjahr 1994 endet, bleiben von Ausschüttungen aus Substanzgewinnen 80% außer Ansatz. Dieser Prozentsatz vermindert sich in jedem weiteren Wirtschaftsjahr um 20 Prozentpunkte.

Die Vorgängerbestimmung in § 23 Abs. 1 Investmentfondsgesetz, BGBl. Nr. 192/1963, lautete wie folgt:

"Die Ausschüttungen eines Kapitalanlagefonds an die Anteilsinhaber sind bei diesen steuerpflichtige Einnahmen, soweit sie nicht Gewinne aus der Veräußerung von Vermögenswerten eines Fonds, einschließlich von Bezugsrechten, enthalten."

Die Bw. bekämpft die Einbeziehung der steuerfreien Investmentfondsanteile in die Berechnung der Mindestbesteuerung. Nach Ansicht der Bw. wäre zuerst der Mindestgewinn zu ermitteln, und erst von diesem Betrag wären gegebenenfalls die steuerfreien Substanzgewinne aus Investmentfonds abzuziehen.

Der Bw. ist einzuräumen, dass die Steuerfreiheit von Substanzgewinnen, die in Ausschüttungen aus Investmentfonds enthaltenen sind, nicht im Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuergesetz sondern im jeweiligen Investmentfondsgesetz geregelt ist.

Nach den Erläuternden Bemerkungen in der Regierungsvorlage zum Investmentfondsgesetz des Jahres 1963 (171 der Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrates X. GP.) sind einige steuerrechtliche Bestimmungen erforderlich gewesen, insbesondere um Zweifelsfragen klarzustellen. Zu § 23 wird u.a. ausgeführt, dass die Anordnung des Abs. 1 den Zweck hat, die bisher für Anteilscheine, die sich im Betriebsvermögen befinden, notwendige schwierige Berechnung des Buchgewinnes aus der Veräußerung von Vermögenswerten des Fonds zu vermeiden.

§ 23 Abs. 1 InvFG bestimmte grundsätzlich, dass Ausschüttungen eines Kapitalanlagefonds an die Anteilinhaber bei diesen steuerpflichtige Einnahmen sind (siehe Langer, ÖStZ 1963, Seite 211 ff, und Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch EStG 1988, § 27 Tz 26, Seite 1099 f). Diese Bestimmung bezieht sich erkennbar auf die steuerliche Gewinn- bzw. Einkünfteermittlung, bei der erst die Ausschüttung zu erfassen ist und bezüglich der einzelnen Teile der Ausschüttung das Durchgriffsprinzip zu beachten ist (vgl. insbesondere VwGH 21.11.1995, 95/14/0035 [Seite 15]). Die in § 23 Abs. 1 InvFG geregelte Steuerbefreiung für Substanzgewinne ist aus systematischen Gründen ebenfalls bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinnes bzw. der Einkünfte zu berücksichtigen (vgl. VwGH 14.12.2000, 95/15/0105).

Die Ausführungen zu § 23 InvFG sind sinngemäß auf § 40 InvFG 1993 zu übertragen. Nach dem klaren Wortlaut ist die Steuerfreiheit der Substanzgewinne gemäß § 40 Abs. 2 InvFG 1993 bei der Gewinnermittlung zu berücksichtigen.

Zur Berechnung des Mindestgewinnes gemäß § 14 Abs. 3 KStG 1966 wird bei Jiresch – Langer (Körperschaftsteuergesetz 1966, Manz-Verlag [Wien 1967], Anmerkung 7 auf Seite 131) ausgeführt:

Für Versicherungsunternehmen, die das Lebens- oder das Krankenversicherungsgeschäft betreiben, ist zunächst eine Gewinnermittlung nach den allgemeinen steuerlichen Vorschriften durchzuführen. Dem so ermittelten Gewinn ist der für die (Lebens- und Kranken)Versicherten bestimmte Anteil wieder hinzuzurechnen und von dieser Summe 10 v.H. anzusetzen. Die Mindestbesteuerung ist nur dann vorzunehmen, wenn der nach den allgemeinen steuerlichen Vorschriften ermittelte Gewinn niedriger ist.

Nach dieser Kommentarmeinung wird unter dem nach dem Einkommensteuergesetz und dem Körperschaftsteuergesetz ermittelten Gewinn der nach allgemeinen steuerlichen Vorschriften ermittelte Gewinn verstanden (vgl. auch die Bestimmungen in § 8 Abs. 1 KStG 1966 „Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und dieses Bundesgesetzes.“ und in § 7 Abs. 2 KStG 1988 „Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz.“).

Mit der Wortfolge in § 14 Abs. 3 KStG 1966 „nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und dieses Bundesgesetzes“ bzw. in § 17 Abs. 3 KStG 1988 „nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes“ wird somit grundsätzlich eine Gleichbehandlung von Versicherungsunternehmen mit anderen Steuerpflichtigen angeordnet. Die Steuerfreiheit der Substanzgewinne aus Investmentfonds ist folglich wie bei anderen Steuerpflichtigen bei der steuerlichen Gewinn- bzw. Einkünfteermittlung zu berücksichtigen.

Nach diesem Verständnis ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1972 und Körperschaftsteuergesetzes 1966 bzw. des Einkommensteuergesetzes 1988 und Körperschaftsteuergesetzes 1988 ermittelte Gewinn der bereits um die steuerfreien Substanzgewinne verminderte Gewinn.

Diese Auslegung des § 14 Abs. 3 KStG 1966 bzw. § 17 Abs. 3 KStG 1988 wird durch folgende Überlegungen gestützt: Solange der nach den Vorschriften des Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetzes ermittelte Gewinn unter dem Mindestgewinn bleibt und folglich der Mindestgewinn zur Anwendung kommt, erhöhen ausgeschüttete steuerfreie Substanzgewinne aus Investmentfonds als Betriebseinnahmen zunächst nur mit 10, 15 oder 20 Prozent den zu versteuernden Gewinn. Die steuerfreien Substanzgewinne aus Investmentfonds sind daher auch nur in diesem Umfang von der Besteuerung auszunehmen (vgl. die Ausführungen zu steuerfreien Zinsen nach § 3a dEStG bei Prölss - v.d.Thüsen - Ziegler, in „Die versicherungstechnischen Rückstellungen im Steuerrecht“, Dritte Auflage, Verlag Versicherungswirtschaft e.V. [Karlsruhe 1973], Seite 177 mit Verweis auf das Urteil des BFH vom 2. Mai 1961, I 169/58 U, BStBl 1961 III Seite 424 ff [Seite 426]).

Dagegen würde sich nach dem Berufungsvorbringen die Steuerfreiheit der Substanzgewinne sowohl im Bereich der Regel- oder Normalbesteuerung als auch im Bereich des Mindestgewinnes immer ungeschmälert auswirken. Das würde im Bereich des Mindestgewinnes zu einer Ungleichbehandlung der zuerst als Betriebseinnahmen zu erfassenden und in der Folge steuerfrei zu stellenden Beträge führen. Es kann nicht angenommen werden, dass eine solche Ungleichbehandlung im Sinne des Gesetzgebers ist. Eine Auslegung, die eine solche Ungleichbehandlung vermeiden will, steht somit der Auslegung im Sinne der Bw. entgegen.

Aus vorstehenden Gründen erweist sich für die Auslegung die Gesetzessystematik und der teleologische Zusammenhang der Regelung des § 14 Abs. 3 KStG 1966 bzw. § 17 Abs. 3 KStG 1988 mit dem § 23 InvFG bzw. § 40 InvFG 1993 als wesentlich, weil bei der Auslegung jener Bedeutung der Vorzug zu geben ist, die die Gesamtregelung konsequent erscheinen lässt (siehe Koziol-Welser, Grundriss des bürgerlichen Rechts, Band I, 8. Auflage, Seite 21).

Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

2. Dem Antrag auf außerbücherlicher Abzug eines Bewertungsunterschiedes in Höhe von S 693.577,- wird stattgegeben (siehe dazu Punkt 6. der Niederschrift über die Betriebsprüfung der Jahre 1992 bis 1994 vom 28. November 1996).

3. Die Feststellungen der Betriebsprüfung über die Aufteilung von stillen Rücklagen nach § 12 Abs. 1 EStG 1972 auf Grund und Boden und Gebäude betreffend die Jahre 1984 bis 1986 sind auch in den Folgejahren durch eine entsprechende Verringerung der AfA zu berücksichtigen sind. Es handelt sich dabei um die Liegenschaften 1, 2, 3 und 4. Diese Auswirkungen waren bisher vom Finanzamt in den bekämpften Bescheiden noch nicht berücksichtigt worden, weil die Berücksichtigung vom Ausgang des diesbezüglichen Berufungsverfahrens betreffend die Jahre 1984 bis 1986 abhängig gemacht wurde. Mit Schreiben vom 19. Juli 2004 hat die Bw. diesen Berufungspunkt zurückgenommen.

Die Bescheide waren daher diesbezüglich abzuändern.

Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden wie folgt ermittelt:

1995 (Beträge in S)	„Leben“	Schaden/Unfall
Köst-pflichtiger Gewinn lt. Erkl.	19.607.900,00	12.496.149,00
Zuführung Rst f. Jubiläumsgelder		2.330.984,00
Auflösung des Bewertungsunterschiedes		-693.577,00
Jubiläumsgelder lt. BP (1993)		
+ Kürzung AfA - I., 1		48.565,00
+ Kürzung AfA - I., 2		116.166,00
+ Kürzung AfA - IX., 3	13.533,00	
+ Kürzung AfA - VI., 4		12.190,00
Einkünfte neu	19.621.433,00	14.310.477,00
Zuweisung an Gewinnrückstellung	204.804.470,00	
Zwischensumme	224.425.903,00	
hievon 10%	22.442.590,30	
Mindestgewinn	22.442.590,00	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		36.753.067,00
1996 (Beträge in S)	„Leben“	Schaden/Unfall
Köst-pflichtiger Gewinn lt. Erkl.	36.236.216,00	-25.555.394,00
+ Kürzung AfA - I., 1		48.565,00
+ Kürzung AfA - I., 2		116.166,00
+ Kürzung AfA - IX., 3	13.533,00	
+ Kürzung AfA - VI., 4		12.190,00
Einkünfte neu	36.249.749,00	-25.378.473,00
Zuweisung an Gewinnrückstellung	229.153.186,00	
Zwischensumme	265.402.935,00	
hievon 15%	39.810.440,25	
Mindestgewinn	39.810.440,00	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		14.431.967,00
1999 (Beträge in S)	„Leben“	Schaden/Unfall
Köst-pflichtiger Gewinn lt. angefochtenem Bescheid	56.493.216,00	9.289.278,00
+ Kürzung AfA - I., 1		48.565,00
+ Kürzung AfA - I., 2		116.166,00
+ Kürzung AfA - IX., 3	13.533,00	

+ Kürzung AfA - VI., 4		12.190,00
Einkünfte neu	56.506.749,00	9.466.199,00
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		65.972.948,00

Beilage: 3 Berechnungsblätter

Wien, am 31. August 2004