

GZ. RV/1712-W/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für Körperschaften betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 und 1993 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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, einem Wirtschaftsprüfer oder einem Steuerberater 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

Die Bw. betreibt seit ihrer Errichtung im Jahr 1983 sowohl das Lebensversicherungsgeschäft als auch das Schaden- und Unfallversicherungsgeschäft.

Den angefochtenen Bescheiden liegen die Feststellungen einer bei der Bw. durchgeföhrten abgabenbehördlichen Prüfung zugrunde. Von der Betriebsprüfung wurde bezüglich der "Berechnung des Zuschlages zur Mindestbesteuerung" festgestellt, dass in den Jahren 1992 und 1993 die Regeln des § 17 Abs. 3 KStG 1988 über die Mindestbesteuerung von Versicherungsunternehmen von der Bw. in der Form angewendet worden seien, dass die Gewinne aus den Teilbereichen Schaden-Unfall und Leben zusammengerechnet und erst danach die Vorschriften des § 17 Abs. 3 KStG 1988 angewendet worden seien. Diese Vorgehensweise der Bw. stehe in Widerspruch zur herrschenden Literaturmeinung, wonach die "grammatikalisch anders lautende Textierung" des § 17 Abs. 3 KStG 1988 im Vergleich zur Vorgängerregelung des § 14 KStG 1966 nicht dazu föhren könne, von der bisherigen Übung abzugehen, für die einzelnen Versicherungsbereiche getrennte Gewinnermittlungen durchzuföhrn. Für diese Ansicht spreche auch, dass der Gesetzgeber die Bestimmung des § 17 Abs. 3 KStG 1988 durch das Steuerreformgesetz 1993 "klarstellend" neu gefasst habe. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage werde ausgeführt, dass im Zusammenhang mit der aus dem KStG 1966 übernommenen und im KStG 1988 erweiterten Mindestbesteuerungsregelung die Berechnung des Mindestgewinnes für jeden der in der Neufassung angeführten vier Teilbereiche gesondert zu erfolgen habe. Unter Zugrundelegung dieser Rechtsansicht wurden von der BP außerbilanzmäßige Zurechnungsbeträge in Höhe von S 2.846.082,00 für das Jahr 1992 und S 7.409.041,00 für das Jahr 1993 ermittelt.

In der gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 und 1993 erhobenen Berufung vom 28. August 1997 brachte die Bw. vor, dass für eine gesonderte abteilungsweise Erfassung der insoweit klare Gesetzestext ab dem Jahre 1989 keine Handhabe biete, denn auch die amtlichen Erläuterungen hiezu würden lediglich ausführen, dass sich "*die Vorschrift des Abs. 3 über die Mindestbesteuerung ... gegenüber § 14 Abs. 3 KStG 1966 auf sämtliche Versicherungssparten (erstreckt)*", ohne sonst irgendeinen Anhaltspunkt für eine gesonderte Berechnung der einzelnen Teilbereiche zu geben. Diese Beurteilung werde durch die Neufassung des § 17 Abs. 3 KStG 1988 durch das Steuerreformgesetz 1993 erhärtet. Seither sei gesetzlich verankert, dass die Berechnung der Mindestbesteuerung für jeden der in der Neufassung angeführten vier Teilbereiche gesondert zu erfolgen habe. Durch Art. III Z. 9 Steuerreformgesetz 1993 werde somit materiell neues Recht geschaffen, sodass den in eine andere Richtung weisenden Gesetzesmaterialien, in denen von einer bloßen "Klarstellung" die Rede sei, keine Bedeutung zukomme. Somit sei für

die berufungsgegenständlichen Jahre 1992 und 1993 eine unternehmensbezogene Berechnung der Mindestbesteuerung gemäß § 17 Abs. 3 KStG 1988 vorzunehmen.

Die Berufung wurde mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland, Berufungssenat IX, vom 4. Juni 2002, GZ. RV/218-11/11/97, als unbegründet abgewiesen.

Die Bw. er hob gegen diese Entscheidung Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof und machte Rechtswidrigkeit des Inhaltes geltend.

Mit Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28. Juni 2006, 2002/13/0156, wurden die angefochtenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 und 1993 wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Über die Berufung wurde erwogen:

§ 17 Abs. 3 KStG 1988 nach der im gegenständlichen Fall anzuwendenden Stammfassung (vor dem Steuerreformgesetz 1993) lautete: "*Versicherungsunternehmen haben mindestens 10 % des nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes ermittelten Gewinnes zu versteuern, von dem der für die Versicherten bestimmte Anteil noch nicht abgezogen ist.*"

Mit dem Steuerreformgesetz 1993, BGBl.Nr. 818/1993, wurde der § 17 Abs. 3 KStG neu gefasst: "*Versicherungsunternehmen haben 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 den Erläuterungen zur Regierungsvorlage des Steuerreformgesetzes 1993 soll die Neufassung des § 17 Abs. 3 KStG 1988 klarstellen, dass im Zusammenhang mit der aus dem KStG 1966 übernommenen und im KStG 1988 erweiterten Mindestbesteuerungsregel die Berechnung des Mindestgewinnes für jeden der in der Neufassung angeführten vier Teilbereiche gesondert zu erfolgen hat (1237 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XVIII. GP).

Die Mindestbesteuerung für Versicherungsunternehmen war vor dem KStG 1988 in § 14 Abs. 3 KStG 1966 folgendermaßen geregelt: *"Bei Versicherungsunternehmen, die das Lebens-(Kranken-)Versicherungsgeschäft allein oder neben anderen Versicherungszweigen betreiben, sind für das Lebens-(Kranken-)Versicherungsgeschäft mindestens 10 % des nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und dieses Bundesgesetzes ermittelten Gewinnes zu versteuern, von dem der bei dem Lebens-(Kranken-)Versicherungsgeschäft für die Versicherten bestimmte Anteil noch nicht abgezogen ist."*

Die Bestimmung des § 17 Abs. 3 KStG 1988 in der anzuwendenden Stammfassung mit ihrer Bezugnahme auf den "Gewinn des Versicherungsunternehmens" bietet keinen Anhaltspunkt dafür, einzelne Versicherungssparten einer gesonderten Besteuerung zu unterziehen.

Die Neufassung des § 17 Abs. 3 KStG bewirkte – ungeachtet der Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage – tatsächlich eine materielle Gesetzesänderung und nicht eine "Klarstellung".

Die getrennte Vornahme der Mindestbesteuerung gemäß § 17 Abs. 3 KStG 1988 nach Versicherungszweigen für die Jahre 1992 und 1993 - und somit schon vor der durch das Steuerreformgesetz 1993 geschaffenen Neuregelung - war daher nach den in Kurzfassung dargestellten Erwägungen des Verwaltungsgerichtshofes nicht rechtskonform.

Demnach erfolgte die Berücksichtigung der außerbilanzmäßigen Zurechnungsbeträge in Höhe von S 2.846.082,00 im Jahr 1992 und S 7.409.041,00 im Jahr 1993 bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer für die gegenständlichen Abgabenerhebungszeiträume nicht zu Recht.

Daher war in Entsprechung des höchstgerichtlichen Erkenntnisses vom 28. Juni 2006, 2002/13/0156, spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Wien, 18. September 2006