



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 1

GZ. RV/0136-K/04

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung vom 5. Mai 2004 der "ANE" BDT m.b.H., ALK , gegen den Bescheid des Finanzamtes ALK betreffend Körperschaftsteuer 2000 vom 6. April 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Gutschrift betragen

Entscheidungsgründe

Am 8.5.1998 wurde die italienische Körperschaft ANE S.r.l. mit Sitz in ROA, Italien, gegründet. Die Berufungswerberin (Bw.), eine österreichische Gesellschaft mit beschränkter Haftung, übernahm damals 99% des Stammkapitals. Nach einer Kapitalerhöhung am 30.7.1999, an der sich die Bw. und eine andere Gesellschaft beteiligt hatten, hielt die Bw. 69,99 % des Stammkapitals. Im Streitjahr 2000 hielt die Bw. somit 69,99 % des Stammkapitals der italienischen Gesellschaft (Betriebsprüfungsbericht vom 29.3.2004, TZ 17).

Sie trat am 21.7.2000 einen Anteil, welcher 19,99 % des Stammkapitals dieser italienischen Gesellschaft repräsentierte, an eine andere Gesellschaft gegen Entgelt ab. Sie erzielte aus dieser Abtretung einen Gewinn in Höhe von 2.053.448,08 S. Im bekämpften Bescheid vom 6. April 2004, zugestellt am 9. April 2004, wurde dieser Gewinn im Gegensatz zur Körperschaftsteuererklärung der Bw. als steuerpflichtig behandelt. Das Finanzamt argumentierte, da im vorliegenden Fall nur ein Teil einer internationalen Schachtelbeteiligung veräußert worden sei, der für sich gesehen das Mindestbeteiligungsausmaß von 25 % nicht erreicht habe, sei dieser Gewinn steuerpflichtig (BP- Bericht vom 29. 3. 2004, TZ 17; Bauer – Quantschnigg KStG 1988 TZ 87; KStR 569 alte Fassung).

Mit Schriftsatz vom 5. Mai 2004, beim Finanzamt eingelangt am 10. Mai 2004, erhab die Bw. durch ihre steuerliche Vertreterin Berufung. Der Gewinn aus dieser Anteilsabtretung sei zu Unrecht als steuerpflichtig behandelt worden (insbesondere Wiesner – Schneider – Spanbauer – Kohler, KStG 1988, § 10 Anm. 30; KStR 569 neue Fassung).

Die Großbetriebsprüfung replizierte in ihrem Schreiben vom 4. Juni 2004: Das Finanzamt habe sich an die Ansicht der Finanzverwaltung, wie sie in KStR 569 alte Fassung noch zum Ausdruck gekommen sei, gehalten. Die berufungsgegenständliche Streitfrage reduziere sich darauf, ob die Meinung der Finanzverwaltung, wie sie in KStR 569 alte Fassung zum Ausdruck komme, vom Gesetz gedeckt sei. Die Bw. replizierte darauf mit Schreiben vom 5. 7.2004. Mit zwei Schreiben vom 27. Juli 2004 legte das Finanzamt die gegenständliche Berufung dem UFS vor. Das Finanzamt betonte darin, dass die von ihm vertretene Auffassung die Auffassung der Finanzverwaltung sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gewinne aus der Veräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung sind steuerfrei, soweit weder für die gesamte Beteiligung noch für Teile hievon der niedrigere Teilwert angesetzt worden ist. Eine internationale Schachtelbeteiligung liegt vor, wenn unter § 7 Abs 3 fallende Steuerpflichtige nachweislich in Form von Gesellschaftsanteilen unmittelbar mindestens zu einem Viertel beteiligt sind

- an ausländischen Gesellschaften, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar sind,
- an anderen ausländischen Körperschaften, die die in der Anlage 2 zum Einkommensteuergesetz 1988 vorgesehenen Voraussetzungen des Art 2 der Richtlinie Nr. 90/435/EWG des Rates vom 23. 7.1990 in der Fassung des Vertrages über den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union erfüllen.

Die Beteiligung muss während eines ununterbrochenen Zeitraumes von 2 Jahren bestehen. Diese Frist gilt nicht für Anteile, die auf Grund einer Kapitalerhöhung erworben wurden, soweit sich das Beteiligungsausmaß dadurch nicht erhöht hat (§ 10 Abs 2 Z 1 und 2 KStG 1988).

Dass diese Voraussetzungen für die Steuerfreiheit des Gewinnes aus der gegenständlichen entgeltlichen Anteilsabtretung vorlagen, ist mit einer Ausnahme nicht strittig: Fraglich ist lediglich, ob bei einem teilweisen Verkauf einer internationalen Schachtelbeteiligung die Steuerbefreiung nur zum Tragen kommt, wenn der verkauft Teil der Beteiligung für sich gesehen die Voraussetzungen für die Steuerfreiheit erfüllt, dh in Bezug auf den gegenständlichen Fall, wenn der verkauft Teil 25 % des gesamten Stammkapitals der

ausländischen Gesellschaft umfasst (Schreiben der GroßBP Klagenfurt vom 4.6.2004; Vorlagebericht des Finanzamtes vom 27.7.2004).

Hiezu wird bemerkt:

Dass nicht nur die Veräußerung einer gesamten internationalen Schachtelbeteiligung steuerfrei ist, sondern auch jedenfalls die Veräußerung eines qualifizierten Teiles davon, ist im Schrifttum nicht strittig (Wiesner – Schneider – Spanbauer – Kohler, KStG 1988, § 10 Anm 30; Hirschler – Sulz, SWI 1997, 216; Bauer-Quantschnigg, die Körperschaftsteuer, § 10 Anm. 87). Während ein Teil der Autoren die Veräußerung jedes auch noch so kleinen Teiles einer i.S. des § 10 Abs 2 KStG 1988 internationalen Schachtelbeteiligung als steuerfrei ansieht, vertreten Bauer – Quantschnigg die Ansicht, die vom Finanzamt vertreten wurde.

Der Referent schließt sich der von Wiesner – Schneider – Spanbauer – Kohler vertretenen Auffassung an. Die Ausnahme von der Besteuerung gem. § 10 Abs 2 KStG 1988 ist sowohl bei der Veräußerung der gesamten gehaltenen internationalen Schachtelbeteiligung als auch bei der Veräußerung von Teilen der Beteiligung uneingeschränkt gegeben. Nur wenn der Beteiligungsansatz nach einer Teilveräußerung unter 25 % sinkt, ist ein Gewinn aus der Veräußerung des restlichen Teiles steuerpflichtig (Wiesner – Schneider – Spanbauer – Kohler, KStG 1988, § 10 Anm 30; Hirschler – Sulz, SWI 1997, 216). Für diese Ansicht spricht in erster Linie ein Größenschluss: Wenn der Gewinn aus dem Verkauf einer gesamten internationalen Schachtelbeteiligung steuerfrei ist, dann ist kein sachlicher Grund ersichtlich, warum der Gewinn aus dem Verkauf eines auch noch so kleinen Anteiles an dieser internationalen Schachtelbeteiligung nicht steuerfrei sein soll, da es sich in beiden Fällen um gleichartige Gewinne handelt. Es entspricht dem Gebot einer verfassungskonformen Interpretation, dass gleichartige Gewinne nicht in unsachlicher Weise verschiedene steuerliche Konsequenzen auslösen dürfen.

Nach der in den Gesetzesmaterialien vertretenen Ansicht (622 der Beilagen XVII GP, 13 Materialien zur RV zu §§ 7 und 10 KStG; 1162 der Beilagen XVII GP, 37 Bericht des Finanzausschusses zu § 7 Abs 4 KStG) wurde eine qualifizierte internationale Schachtelbeteiligung als geeignet angesehen, dem Auf- und Ausbau der Exportwirtschaft, die der Gesetzgeber fördern wollte, im Wege von Tochtergesellschaften zu dienen. Folglich wäre die Aufrechterhaltung einer solchen Beteiligung typischerweise mindestens ebenso günstig für die Exportwirtschaft und für den vom Gesetzgeber verfolgten Förderungszweck wie deren Veräußerung. Von diesem Standpunkt betrachtet, wäre der nur teilweise Verkauf einer internationalen Schachtelbeteiligung (der auch weniger als 25 % des Stammkapitals umfassen kann) zumindest ebenso günstig für die Exportwirtschaft und den gesetzlichen Förderungszweck wie deren gänzlicher Verkauf. Auch aus dieser Sicht erscheint es nicht

zutreffend, dem Gesetzgeber zu unterstellen, er habe den nur teilweisen, unter 25 % des Stammkapitals liegenden Verkauf einer internationalen Schachtelbeteiligung schlechter stellen wollen als deren vollständigen Verkauf.

Der Gesetzgeber knüpfte die Steuerbefreiung daran, dass die internationale Schachtelbeteiligung während eines ununterbrochenen Zeitraumes von 2 Jahren bestanden haben muss (§ 10 Abs 2 Z 1 und 2 KStG). Der Gesetzgeber lässt somit eine Präferenz für die Beibehaltung einer internationalen Schachtelbeteiligung erkennen. Der Grund für diese Präferenz ergibt sich aus den Ausführungen in den Gesetzesmaterialien, die im vorigen Absatz erwähnt wurden. Die nur teilweise Veräußerung einer Beteiligung kommt dieser Präferenz offensichtlich eher entgegen als deren gänzliche Veräußerung. Auch deshalb ist nicht davon auszugehen, dass der Gesetzgeber die teilweise, weniger als 25 % des Stammkapitales umfassende Veräußerung einer internationalen Schachtelbeteiligung mit für den Abgabepflichtigen ungünstigeren steuerlichen Konsequenzen versehen wollte als deren vollständige Veräußerung.

Nach Bauer – Quantschnigg (Die Körperschaftsteuer, § 10 KStG Anm. 87) führt die Ansicht von Wiesner – Schneider – Spanbauer – Kohler (a.a.O.) zu einem beachtlichen Wertungswiderspruch: So wäre etwa die Veräußerung von 1% einer 25 % Beteiligung steuerfrei, die nachfolgende Veräußerung des eigentlichen Kerns der Beteiligung von 24 % steuerpflichtig. Die Schlüsse, die nach Bauer – Quantschnigg daraus zu ziehen sind, sind nach Ansicht des Referenten nicht zwingend, da sich ein vergleichbares Zahlenspiel auch zu Gunsten der Ansicht von Wiesner – Schneider – Spanbauer – Kohler ins Treffen führen lässt: Wäre die bei Bauer – Quantschnigg vertretene Ansicht richtig, so wäre der Verkauf einer hundertprozentigen Auslandstochter in 4 Etappen zu je 25 % gänzlich steuerfrei, in 5 Etappen zu je 20 % jedoch zur Gänze steuerpflichtig (Kotschnigg, SWI 2002, 175).

Aus diesen Gründen wird der Ansicht von Wiesner – Schneider – Spanbauer – Kohler gefolgt. Liegt wie im vorliegenden Fall eine internationale Schachtelbeteiligung gem. § 10 Abs 2 KStG vor, so ist der Gewinn aus der Veräußerung eines Teiles dieser Beteiligung, der 19,99 % des Stammkapitals der ausländischen Körperschaft repräsentierte, steuerfrei.

Bemessungsgrundlagen, Abgabe:

Einkommen laut Bescheid vom 6.4.2004	3.888.165 S
abzüglich steuerfreier Gewinn	-2.053.448,08 S
Einkommen laut UFS	1.834.716,92 S
Einkommen gerundet	133.332,85 € (1.834.700 S)

Körperschaftsteuer	45.333,17 € (623.798 S)
Steuer vom Sondergewinn aus Eigenkapitalzuwachsverzinsung	4.526,13 € (62.280,87 S)
Körperschaftsteuer	49.859,30 € (686.078,87 S)
ausländische Steuer	- 9.978,84 € (-137.311,87 S)
festgesetzte Körperschaftsteuervorauszahlungen laut Bescheid vom 27.8.1999	- 129.880,89 € (- 1.787.200 S)
Körperschaftsteuergutschrift	- 90.000,44 € (-S 1.238.433 S)

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Klagenfurt, am 29. September 2006