



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Sparkasse-A, vertreten durch B-Wirtschaftsprüfungs GmbH, 1013 Wien, Renngasse 1/Freyung, vom 8. Mai 2003 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk vom 7. Jänner 2003 betreffend Körperschaftsteuer 1999 und 2000 entschieden:

Die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 1999 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtenen Bescheid wird abgeändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2000 wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist ein Kreditunternehmen (kommunale Sparkasse), das Bankgeschäfte gemäß § 1 Abs. 1 BWG betreibt und seinen Gewinn nach § 5 EStG 1988

ermittelt. Strittig ist im Beschwerdefall die gewinnerhöhende Auflösung von auf Wertpapiere des Anlagevermögens übertragenen stillen Reserven nach § 12 EStG 1988 in den Jahren 1999 und 2000.

In der Niederschrift über die Schlussbesprechung zu einer bei der Bw. im Jahr 2002 durchgeführten abgabenbehördlichen Prüfung (Prüfungsbericht vom 17. Dezember 2002) führte die Prüferin unter Tz. 18 ("Gem. § 12 EStG übertragene stille Reserven -X- Fonds") aus, es sei bis 1995 zulässig gewesen, stille Reserven aus der Veräußerung von Anlagevermögen gemäß § 12 EStG 1988 auf Finanzanlagen zu übertragen. Die Bw. habe von dieser Möglichkeit Gebrauch gemacht und aufgedeckte stille Reserven auf die Anschaffungskosten von Bundesanleihen übertragen. Diese seien im Jahr 1999 in einen Spezialfonds eingebracht worden, der im Alleineigentum der Bw. stehe. Die Einbringung sei abgabenrechtlich zu Anschaffungskosten erfolgt, "stille Reserven wurden nicht aufgedeckt". Die auf die einzelnen Wertpapiere übertragenen stillen Reserven seien als Bewertungsreserve in der Bilanz der Bw. passiviert geblieben, "sodass der Eindruck entstehen könnte, die stillen Reserven wären auf den Spezialfondsanteil übergegangen". Seit 1996 sei allerdings eine Übertragung von stillen Reserven auf Finanzanlagen nicht mehr zulässig gewesen. Da der inländische Investmentfonds als transparent angesehen werde, sei bei der eigentumsrechtlichen Zuordnung der eingebrachten Wertpapiere keine Änderung eingetreten. Das wirtschaftliche Eigentum an den Wertpapieren, die dem Spezialfonds übertragen worden seien, sei somit gemäß § 24 Abs. 1 lit. d BAO bei der Bw. verblieben. Daher sei "in diesem Sonderfall" von einer Realisierung der stillen Reserven anlässlich der Einbringung in den Spezialfonds Abstand genommen worden. Die stillen Reserven hätten nach wie vor auf den im Spezialfonds befindlichen Anleihen und nicht am Spezialfondsanteil gehaftet. In der Folge seien die Bundesanleihen im Spezialfonds veräußert worden, wodurch es zur Realisation der übertragenen stillen Reserven gekommen sei. Es seien daher außerbilanzielle Hinzurechnungen für das Jahr 1999 in Höhe von rund 29,7 Mio. S und das Jahr 2000 in Höhe von rund 1,2 Mio. S vorzunehmen gewesen.

Die Bw. erhob gegen die auf der Grundlage des Betriebsprüfungsberichtes ergangenen Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1999 und 2000 Berufung. Die Abgabenbehörde sei zu Unrecht von einer Realisierung übertragener stiller Reserven gemäß § 12 EStG 1988 in den Streitjahren ausgegangen. Ein Investmentfonds (zu denen auch ein Spezialfonds zähle) stelle ein überwiegend aus Wertpapieren bestehendes Sondervermögen dar, das in gleiche, in Wertpapieren verkörperte Anteile zerfalle und im Miteigentum der Anteilsinhaber stehe. Die Gemeinschaft erwerbe demnach Miteigentum an den im Fonds vorhandenen Wertpapieren. Dieses Miteigentum werde durch das Investmentzertifikat verbrieft. Die Anteilsscheine an einem Investmentfonds erfüllten den allgemeinen Wertpapierbegriff und seien in der

Handelsbilanz als selbständig zu bilanzierendes Wirtschaftsgut zu behandeln. Der Steuerpflichtige erwerbe bzw. veräußere lediglich ein Wertpapier (Anteilsschein), ein "Durchgriff" könne nicht vorgenommen werden.

Gemäß § 12 Abs. 5 EStG 1988 habe eine Übertragung stiller Reserven eine Kürzung der Anschaffungskosten zur Folge. Da aus steuerrechtlicher Sicht die stille Reserve gemäß § 12 EStG 1988 nach erfolgter Übertragung auf ein anderes Wirtschaftsgut des Anlagevermögens "nicht mehr existiert", seien die gekürzten Anschaffungskosten (und damit auch der gekürzte Buchwert) maßgeblich für die Steuerbilanz. Da handelsrechtlich eine Kürzung der Anschaffungskosten nicht zulässig sei, sei die übertragene stille Reserve gemäß § 12 EStG 1988 als Bewertungsreserve in der Handelsbilanz auszuweisen.

Die Einbringung der Bundesanleihen in den Investmentfonds sei vor Inkrafttreten der Neuregelung des § 6 Abs. 5 InvFG durch das BGBl. I Nr. 106/1999 ("seit 14.7.1999") erfolgt, sodass die Einbringung zu Buchwerten möglich gewesen sei. Wegen dieser Buchwertfortführung sei es zu keiner Gewinnrealisierung gekommen. Die stillen Reserven hätten daher nach § 12 EStG 1988 - nunmehr auf den Investmentfondsanteil bezogen - weitergeführt werden können. Das durch die Einbringung entstandene Miteigentum sei "zum Alleineigentum auf Grund der 100 %igen Beteiligung" der Bw. am Investmentfonds geworden. Der Einbringungsvorgang habe lediglich eine "Änderung der Darstellung der Aktiva in der Bilanz" der Bw. zur Folge gehabt ("an die Stelle der Forderungswertpapiere treten Investmentfondsanteile bei unveränderten Wertansätzen"). Da im Berufungsfall "der Einbringende" alleiniger Anteilseigner gewesen sei, sei kein Tausch vorgelegen, der die Realisierung von stillen Reserven bewirkt hätte. Da die durch die Einbringung der Wertpapiere in den Investmentfonds nach § 12 EStG 1988 übertragenen stillen Reserven nunmehr dem Investmentfondsanteil zuzuordnen seien, könne die Veräußerung der Wertpapiere durch den Kapitalanlagefonds nicht zu einer Auflösung der stillen Reserven nach § 12 EStG 1988 führen. Der Investmentfondsanteil, dem ertragsteuerrechtlich zweifellos Wirtschaftsguteigenschaft zukomme, sei keineswegs veräußert worden. Damit könne die Veräußerung von Wertpapieren durch den Investmentfonds nicht zur Besteuerung stiller Reserven nach § 12 EStG 1988 führen.

Mit Berufungsentscheidung vom 25. September 2007, GZ. RV/1146-W/03 wies der UFS die Berufung als unbegründet ab. Der Berufungssenat teile zwar die Ansicht der Bw. und des Finanzamtes, "wonach die Einbringung der gegenständlichen Bundesanleihen in einen Spezialfonds, dessen 100 %iger Anteilseigner die Bw. ist, keine Änderung der eigentumsrechtlichen Zuordnung der eingebrachten Wertpapiere bewirkt". Der Auffassung der Bw., dass durch die Einbringung der Wertpapiere in den Investmentfonds die nach § 12 EStG 1988

übertragenen stillen Reserven nunmehr dem Investmentfondsanteil zuzuordnen seien und die Veräußerung der Wertpapiere nicht dazu führen könne, dass die stillen Reserven gemäß § 12 EStG 1988 aufzulösen seien, könne aber nicht gefolgt werden. Der UFS vertrete vielmehr - wie das Finanzamt - die Ansicht, dass die auf die Bundesanleihen übertragenen stillen Reserven nach wie vor den im Spezialfonds befindlichen Bundesanleihen zuzuordnen seien. Demgemäß habe die Veräußerung der Wertpapiere die Auflösung und Versteuerung der stillen Reserven zur Folge gehabt.

Gegen diese Entscheidung wurde Beschwerde beim Verwaltungsgerichtshof eingebracht.

Der Verwaltungsgerichtshof hob mit Erkenntnis des VwGH vom 6.7.2011, Zl. 2007/13/0123 die Berufungsentscheidung des UFS vom 25. September 2007, GZ. RV/1146-W/03 betreffend Körperschaftsteuer 1999 und 2000 wegen Rechtswidrigkeit ihres Inhaltes auf.

Der Gerichtshof führte dazu aus, dass die jeweilige Veräußerung der Wertpapiere durch den Spezialfonds nicht zur Aufdeckung der stillen Rücklage iSd § 12 EStG 1988 bei der Bw. geführt habe. Diese Aufdeckung sei vielmehr bereits anlässlich der Einbringung der Wertpapiere in den Fonds erfolgt, weil diese Einbringung steuerlich zwingend stets als Tausch gilt (Bewertung mit dem gemeinen Wert). Der (handelsrechtlichen) Neuregelung des § 6 Abs. 5 InvFG durch das BGBl I 1999/106 komme im gegebenen Zusammenhang keine Bedeutung zu.

Für das fortzusetzende Verfahren verwies der VwGH darauf, dass die Bw. mit der im Jahr 1999 erfolgten Einbringung der Wertpapiere in den Investmentfonds (hier: in den in ihrem Alleineigentum stehenden Spezialfonds) anstelle des bisherigen Wirtschaftsgutes „Wertpapier“ den Anteilsschein am Spezialfonds als neues Wirtschaftsgut erhalten hat. „Damit kam es bei der (Bank) abgabenrechtlich – unabhängig von handels- bzw. unternehmensrechtlichen Bewertungswahlrechten – zwingend zu einer Gewinnrealisierung nach Maßgabe des im § 6 Z 14 lit .a EStG 1988 verankerten Tauschgrundsatzes.“

Entsprechend den Ausführungen des VwGH sind daher nunmehr im Jahr 1999 die stillen Rücklagen iSd § 12 EStG 1988, die auf in den Fonds eingebrachte Wertpapiere entfallen, gewinnerhöhend aufzulösen. Neben der bisherigen außerbilanzmäßigen Zurechnung 1999 von ATS 29.736.600,- sind daher noch der bisher im Jahr 2000 hinzugerechnete Betrag von ATS 1.223.981,- sowie die stillen Rücklagen der restlichen eingebrachten Wertpapiere in Höhe von ATS 1.741.859 hinzuzurechnen, insgesamt daher ATS 32.702.440,-. Hinsichtlich des Jahres 2000 hat die Zurechnung von ATS 1.223.981,- zu entfallen.

Die Neuberechnung wurde der Bw. unter Anschluss der Aufstellungen aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung sowie von Berechnungsblättern für die Körperschaftsteuer 1999 und 2000

mit Schreiben vom 16. September 2011 zur Kenntnis gebracht. Mit Schreiben vom 17. Oktober 2011 wurde seitens der Bw. die Richtigkeit der Berechnungen bestätigt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 25. Oktober 2011