



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Mayer Wirtschaftsprüfungs GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes Linz betreffend Körperschaftsteuer 1989 bis 1992 vom 16. Mai 1994 und 1993 bis 1996 vom 1. Februar 1999 und Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages 1989 bis 1992 vom 16. Mai 1994 entschieden:

(1) Der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1996 wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid angeführten Abgabe beträgt:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe		
	Art	Höhe	Art	Höhe	
1996	Einkommen	11.450.000,00 S	Körperschaftsteuer	3.133.478,93 S	
				Anrechenbare Steuer	-11.074,00 S
					3.122.404,93 S
					3.122.405,00 S
festgesetzte Körperschaftsteuer					226.914,03 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe ist dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

(2) Die Berufung betreffend Körperschaftsteuer 1989 bis 1995 und Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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

1. Vorverfahren:

(a) Berufungsentscheidung vom 5. Oktober 1993:

Am 5. Oktober 1993 erging an die Bw. eine Berufungsentscheidung zur Körperschaftsteuer und zur Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages 1988 betreffend Auflösung der Rücklage 1987 nach dem Energieförderungsgesetz 1979 und die Zuerkennung des Hälfteuersatzes:

(A) Entscheidungsgründe (Auszug)

Das Elektrizitätswerk, ein Betrieb gewerblicher Art iS. des § 2 Abs. 2 Körperschaftsteuergesetz 1966 der Stadtgemeinde P. bestehend aus drei Wasserkraftanlagen, sei ein Elektrizitätsversorgungsunternehmen im Sinne des Energieförderungsgesetzes (EnFG) 1979. Die Ausbauleistung liege insgesamt unter 10.000 kW und es stelle daher ein Kleinwasserkraftwerk im Sinne dieses Gesetzes dar. In der Bilanz zum 31. Dezember 1987 sei eine Rücklage nach dem EnFG 1979 in Höhe von 7.187.400 S gebildet und im Zuge des Jahresabschlusses 1988 gemäß § 3 Abs. 2 EnFG 1979 auf das Kapitalkonto umgebucht worden. Von den Anschaffungskosten der Neuzugänge des Anlagevermögens sei ein Investitionsfreibetrag in Höhe von 1.912.764 S gewinnmindernd geltend gemacht worden. In der Steuererklärung 1988 habe die Berufungswerberin beantragt, den erklärten Gewinn 1988 mit den begünstigten Steuersätzen des § 9 EnFG zu versteuern.

Im Zuge der Veranlagung 1988 habe das Finanzamt Linz festgestellt, dass die Kraftwerke II (Ausbauleistung 500 kW, Baubeginn 1977, Inbetriebnahme 1978) und III (Ausbauleistung 960 kW, Baubeginn 1983, Inbetriebnahme 1984) die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Begünstigung nach Art. II des 3. AbgÄG 1987 (BG vom 22.12.1987, BGBl. Nr. 606) erfüllten, nicht jedoch das Kraftwerk I (Ausbauleistung 1000 kW, Baubeginn 1953, Inbetriebnahme 1955), sodass der Gesamtgewinn nur zu einem Anteil von 59,35% begünstigt zu versteuern wäre.

Die für die Jahre 1986 bis 1988 durchgeführte Betriebsprüfung habe weiters ergeben, dass gemäß dem Art. II des 3. AbgÄG für 1987 Rücklagen iS. des EnFG 1979, welche bis zum Wirtschaftsjahr 1987 nicht bestimmungsgemäß verwendet worden seien, ab dem Wirtschaftsjahr 1988 bis zum Ablauf der fünfjährigen Behaltefrist als Investitionsrücklagen gelten würden. Gebildete Investitionsfreibeträge könnten nur gegen die Rücklage aufgelöst werden.

Die beantragten begünstigten Steuersätze nach § 9 EnFG seien nicht gewährt worden, da von den Begünstigungen nur Gebrauch gemacht werden könne, wenn eine Energieförderungsrücklage nicht gebildet werde. Der bestehende Ausschluss der Doppelbegünstigung sei auch in das Abgabenänderungsgesetz 1987 durch Art. II Z 4 leg. cit. übernommen worden, in dem die Inanspruchnahme der Z 3 als Gebrauchmachung von Begünstigungen des EnFG 1969 gelte.

In der Berufung gegen die Bescheide der Betriebsprüfung habe man eingewendet, die Kraftwerke II und III erfüllten die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme des begünstigten Steuersatzes. Da die 1987 gebildete Rücklage entweder über das Kapitalkonto auszubuchen oder gegen den Investitionsfreibetrag 1988 aufzulösen wäre, sei durch den Wechsel in der Begünstigungsform 1988 keine doppelte Begünstigung entstanden. In weiterer Folge wäre daher die Begünstigung der ermäßigten Steuersätze zu gewähren. Zudem sei die Umwandlung der Energieförderungsrücklage in eine Investitionsrücklage eine rückwirkende Änderung, die dem Verbot der Rückwirkung von Gesetzen widerspräche. Die Auflösung der Rücklage nach dem EnFG 1979 sei daher nach den bei der Bildung der Rücklage geltenden Bestimmungen (§§ 1 bis 6 EnFG 1979) vorzunehmen. Die Berufungswerberin beantrage (1) die Auflösung der Rücklage 1987 nach dem EnFG 1979 gegen die Anschaffungen 1988, (2) eine gewinnmindernde Verbuchung des IFB 1988, (3) die Anwendung der ermäßigten Steuersätze nach dem EnFG 1979 (idF 3. AbgÄG 1987) auf jenen Teil des Gewinnes, der auf die Kraftwerke II und III entfalle und die Durchführung einer mündlichen Verhandlung.

(B) Entscheidung des Senates (Auszug)

(1) Auflösung der Rücklage 1987:

Gemäß Abschnitt IV Art. I des 3. AbgÄG vom 22. Dezember 1987, BGBl. Nr. 606, sei das Energieförderungsgesetz 1979 aufgehoben worden. Das 3. Abgabenänderungsgesetz sei gemäß Art. II erstmalig für die Veranlagung 1988 anzuwenden. Rücklagen die im Sinne von § 1, § 10 und § 16 des EnFG 1979 nicht bestimmungsgemäß bis zum Wirtschaftsjahr 1987 verwendet worden seien, würden gemäß Z 2 leg. cit. ab dem Wirtschaftsjahr 1988 bis zum Ablauf der fünfjährigen Verwendungsfrist als Investitionsrücklagen gemäß § 9 EStG 1972 in der jeweils geltenden Fassung gelten. Die Rücklage sei gemäß § 9 EStG 1972 bei bestimmungsgemäßer Verwendung gegen jenen Betrag aufzulösen, der als Investitionsfreibetrag (IFB) gewinnmindernd in Anspruch genommen worden sei. Die Elektrizitätsförderungsrücklage 1987 sei daher ab 1988 als Investitionsrücklage (IR) fortzuführen und der IFB 1988 zu Lasten dieser IR zu buchen, sodass die Gewinnminderung um diesen Betrag (1.912.764,00 S) entfalle. Selbst wenn die rückwirkende Neugestaltung der Auflösungsmöglichkeiten der Rücklage dem Verbot der Rückwirkung von Gesetzen widerspräche, sei der Senat an das Legalitätsprinzip gebunden.

(2) Anwendung der ermäßigten Steuersätze nach § 9 EnFG 1979:

Gemäß § 8 Abs. 1 EnFG 1979 könnten Elektrizitätsversorgungsunternehmen, die von den Bestimmungen der §§ 1 bis 7 keinen Gebrauch machten und deren Ausbauleistung insgesamt 10.000 kWh nicht übersteige, von den ermäßigten Steuersätzen nach § 9 Gebrauch machen. Weiters sei Voraussetzung, dass die Anlagen nach dem 31. Dezember 1979 in Betrieb genommen worden seien. Die Körperschaftsteuer und der einheitliche Gewerbesteuermessbetrag ermäßigten sich ab Betriebsbeginn für die Dauer von 20 Jahren auf die Hälfte der gesetzlichen Beträge.

Die §§ 1 bis 7 regelten die Bildung einer steuerfreien Rücklage bis zu 50% des Gewinnes vor Bildung der Gewerbesteuerrückstellung und nach Abzug aller anderen Betriebsausgaben, sowie deren bestimmungsgemäße Verwendung und Auflösung. Durch das 3. AbgÄG 1987 sei das EnFG 1979 außer Kraft gesetzt worden. Gemäß Abschnitt IV Art. II Z 3 lit. a bis c des 3. AbgÄG 1987 sei die Möglichkeit der Inanspruchnahme dieser ermäßigten Steuersätze für Kraftwerke unter 10.000 kWh erhalten geblieben, wobei in Z 4 leg. cit. eindeutig festgestellt werde, dass das Gebrauchmachen von den Begünstigungen der Z 3 als Gebrauchmachen von den Begünstigungen des EnFG 1979 anzusehen sei.

Die bis 1987 gebildeten und noch nicht bestimmungsgemäß verwendeten Energieförderungsrücklagen seien (innerhalb des fünfjährigen Verwendungszeitraumes) als IR anzusehen und gegen die gebildeten IFB aufzulösen. Durch die Z 3 sei die Begünstigung für Kleinwasserkraftwerke hinsichtlich der 20-jährigen Steuerermäßigung im ertragsteuerlichen Bereich bestehen geblieben. Z 3 biete aber nicht die Möglichkeit, dass Energieversorgungsunternehmen (EVU), welche Rücklagen nach dem EnFG 1979 gebildet hätten, nach der Abschaffung der Rücklage auf die Steuerermäßigung umsteigen könnten. Hätten EVU's, die während der Geltungsdauer des EnFG 1979 Rücklagen gebildet hatten, 1988 die Möglichkeit, die Steuerermäßigung auf die Hälfte in Anspruch zu nehmen, so würde für diese eine neuerliche zweite Begünstigung geschaffen. Das würde dem Sinn des Gesetzes widersprechen.

Für die Kraftwerke I bis III seien während der Geltungsdauer des Elektrizitätsförderungsgesetzes 1953, des EFG 1969 und des EnFG 1979 Energierücklagen gebildet worden. Zusätzlich sei der Bw. die volle Bemessungsgrundlage für die Abschreibung zur Verfügung gestanden. Die Bw. habe ihr Wahlrecht für ihre Anlagen bereits während der Geltungsdauer des EFG 1969 bzw. des EnFG 1979 konsumiert, sodass ein neuerliches Wahlrecht für die Kraftwerke II und III für die Jahre ab 1988 nicht mehr zustehe. Würde für die Anlagen (Werk I bis III), für die bereits die Energierücklage in Anspruch genommen worden sei, zusätzlich die Begünstigungsvariante Hälftesteuersatz gewährt, würde dies zu einer doppelten Begünstigung führen, welche im EnFG 1979 und den Vorläuferbestimmungen stets ausgeschlossen gewesen sei, auch wenn die Begünstigungsvariante Energierücklage nunmehr um zwei Jahre verkürzt worden sei.

Auch aus dem Vertrauensschutz könne kein neues Wahlrecht abgeleitet werden. Selbst wenn man die Rechtsansicht vertrete, das ein Wahlrecht für jedes einzelne Werk bestanden habe, so hätte trotzdem spätestens ab 1984 durch Verzicht der Verwendung früherer Energierücklagen für das zuletzt errichtete Werk III ein allfälliger Wechsel zur anderen Begünstigung (Hälftesteuersatz) und zur Ausscheidung des auf das Werk III ab 1985 entfallenden Gewinnes aus der Berechnungsgrundlage der künftigen Energierücklagen führen müssen (volle Besteuerung der Gewinne des Werkes III mit der Hälfte der gesetzlichen Beträge). Da dies nicht geschehen sei, könne auch für diesen Teilgewinn der Anlage III ab 1988 kein neues Wahlrecht begründet werden. Dies umso mehr, als sogar die Energierücklage 1987 in Kenntnis der neuen Rechtslage auslaufend nach der einmal getroffenen Entscheidung gebildet worden sei.

(b) Entscheidung des VfGH vom 16. Dezember 1993, G 114/93:

Vom VfGH wurde der Abschnitt IV des 3. AbgÄG 1987, BGBl. Nr. 606, als verfassungswidrig aufgehoben. Diese Aufhebung trat mit Ablauf des 31. Juli 1994 in Kraft. Mit diesem Zeitpunkt trat das Energieförderungsgesetz 1979, BGBl. Nr. 567/79 idF BGBl. Nr. 353/82 und 252/85 wieder in Kraft.

(1) Das 3. AbgÄG 1987, BGBl. Nr. 606, kundgemacht am 22. Dezember 1987 bestimmt in Abschnitt IV:

Artikel I: Das Energieförderungsgesetz 1979, BGBl. Nr. 567/79 idF BGBl. Nr. 353/82 und 252/85 wird aufgehoben.

Artikel II: Artikel I ist erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1988, hinsichtlich des 5. und 6. Abschnittes des Energieförderungsgesetzes 1979 ab 1. Januar 1988 anzuwenden. Wird über Anträge auf Bescheinigung der energiewirtschaftlichen Zweckmäßigkeit bis zum 31. Dezember 1987 nicht entschieden, so gilt die Bescheinigung als erteilt. Rücklagen iS. des § 1, § 10 und § 16 des EnFG 1979, die bis zum Wirtschaftsjahr 1987 nicht bestimmungsgemäß verwendet wurden, gelten ab dem Wirtschaftsjahr 1988 bis zum Ablauf der fünfjährigen Verwendungsfrist als Investitionsrücklagen gemäß § 9 EStG 1972 in der jeweils geltenden Fassung. § 9 Abs. 2 dritter und vierter Satz EStG 1972, BGBl. Nr. 440/1972, in der jeweils geltenden Fassung ist nicht anzuwenden. Die Z 3 und Z 4 enthalten Sondervorschriften für Kleinwasserkraftwerke.

(2) Die Aufhebung wurde vom VfGH wie folgt begründet:

Das Gesetzesprüfungsverfahren sei zulässig, die vom VfGH gehegten Bedenken trafen zu. Die Bildung von Rücklagen nach dem EnFG 1979 solle in erster Linie längerfristig zu planende Investitionen erleichtern. Die Übergangsregelung trage dieser Zielsetzung nicht mehr Rechnung. Nicht das EnFG 1979 sei als solches bis 1989 befristet gewesen, sondern die Bildung von Rücklagen, die jedoch auch über 1989 hinaus bestimmungsgemäß Verwendung finden sollten. Gerade um die Verwendbarkeit gebildeter Rücklagen (nicht um die Bildung neuer Rücklagen) gehe es aber im Verfahren. Die Möglichkeit der Verwendung der Rücklagen mehrerer Jahre ohne Einschränkung werde schlagartig ausgeschlossen und eine bestimmungsgemäße Verwendung nur mehr in sehr eingeschränktem Maße zugelassen. Sachliche (über die bloße Absicht ein höheres Steueraufkommen zu erzielen hinausgehende) Gründe seien nicht zu erkennen.

Da eine andere Möglichkeit zur Beseitigung der Verfassungswidrigkeit nicht hervorgekommen sei, müsse der gesamte in Prüfung stehende (auf das EnFG 1979 bezogene) Abschnitt aufgehoben werden.

(c) Entscheidung des VwGH vom 25. Oktober 1994, 94/14/0051:

Die Bw. erhob Beschwerde beim VwGH gegen die ob bezeichnete Berufungsentscheidung vom 5. Oktober 1993.

Der VwGH führte in seiner Entscheidung aus, Abschnitt IV Art. II des 3. AbgÄG sei im Beschwerdefall anzuwenden, da es sich um keinen Anlassfall des Erkenntnisses des VfGH vom 16. Dezember 1993, G 114/93, handle.

Die genannte Vorschrift biete weder ihrem Wortlaut nach, noch ihrem erkennbaren Sinn nach einen Anhaltspunkt dafür, die seinerzeitige Gebrauchnahme der §§ 1 bis 6 EnFG 1979 schließe die Begünstigung nach Abschnitt IV Art. II Z 3 lit. b des 3. AbgÄG (Tarifbegünstigung) aus.

Dies auch nicht für Fälle, in denen unverbrauchte Rücklagen nach dem EnFG 1979 gemäß Abschnitt IV Art. II Z 2 des 3. AbgÄG 1987 als Investitionsrücklagen gelten würden. Im 3.

AbgÄG 1987 fehle nämlich eine dem § 8 Abs. 1 EnFG 1979 vergleichbare Subsidiaritätsklausel.

Auch dem Abschnitt IV Art. II Z 4 des 3. AbgÄG könne dieser Sinn nicht entnommen werden.

Diese Bestimmung laute: "Wird von den Begünstigungen der Z. 3 Gebrauch gemacht, so gilt dies als Gebrauchmachen von den Begünstigungen des EnFG 1979." Die Bestimmung solle nur den bisher schon bestehenden Ausschluss von Doppelbegünstigungen im Bereich der Gewinnermittlung gewährleisten (vgl. 277 BlgNR 17. GP 9) und habe mit der Konkurrenz verschiedener Energieförderungsbegünstigungen nichts zu tun (Rücklage einerseits, Steuerermäßigung andererseits). Die Formulierung nehme Bezug auf § 8 Abs. 4 Z 4 EStG 1972, sie solle also die gleichzeitige Inanspruchnahme der Steuerermäßigung nach Abschnitt IV Art. II Z 3 lit. b 3. AbgÄG 1987 und etwa der vorzeitigen Abschreibung andererseits ausschließen (vgl. Hofstädter-Reichel, Kommentar, Rz 20.1 zu § 33 EStG 1972).

Von einer Doppelförderung könne keine Rede sein, wenn das 3. AbgÄG 1987 die Steuerermäßigung neben der Geltung der bis 1987 gebildeten Energieförderungsrücklagen als Investitionsrücklagen gewähre.

Die angefochtenen Bescheide – Körperschaftsteuer und Bescheid über die Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages für 1988 – seien daher aufzuheben gewesen.

(d) Fortgesetztes Verfahren:

Das Finanzamt wurde seitens der Berufungsbehörde angewiesen, dem Berufungsbegehren hinsichtlich der Anwendung der ermäßigten Steuersätze nach § 9 EnFG 1979 auf jenen Teil des Gewinnes, der auf das Kraftwerk III entfalle, stattzugeben, wobei für die Berechnung des

begünstigten Gewinnanteiles ein Anteil von 39,02% (960 kW von insgesamt 2.460 kW) zu übernehmen sei.

Bezüglich des Kraftwerkes II sei darauf hinzuweisen, dass dieses bei Baubeginn 1977 im Jahre 1978 in Betrieb genommen worden sei. Die dafür in § 9 EFG 1969 in der Fassung BG vom 28.4.1975, BGBl. Nr. 297/1975, vorgesehene Dauer der Ermäßigung auf die Hälfte der gesetzlichen Beträge von 10 Jahren ab Betriebsbeginn sei bereits mit 1987 abgelaufen. Für dieses Kraftwerk werde außerdem die Rücklagenbegünstigung in Anspruch genommen, sodass die Halbsatzbegünstigung auch aus diesem Grund für einen allfälligen Teil des Jahres 1988 ausgeschlossen sei. Da das EFG 1969 nicht vorzeitig aufgehoben, sondern ausgelaufen sei, seien für das Werk II die vom VwGH angenommenen Grundsätze nicht anwendbar. Für dieses Kraftwerk sei die Halbsatzbegünstigung nie in Anspruch genommen worden. Eine Verlängerung des 10-jährigen Zeitraumes auf 20 Jahre durch das EnFG 1979 könne daher nie wirksam geworden sein.

Vom Finanzamt wurden in der Folge neue Bescheide betreffend Körperschaftsteuer und Festsetzung des einheitlichen Gewerbesteuermessbetrages für 1988 erlassen.

Der Berufungssenat der FLD gab der gegen diese Bescheide eingebrachten Berufung mit Bescheid vom 21. November 1995 teilweise statt: Hinsichtlich des Kraftwerkes III wurde die Steuerbegünstigung anerkannt. Bezüglich des Kraftwerkes II wurde die Begünstigung verweigert und die Berufung insoweit abgewiesen. Das Kraftwerk II sei vor dem im Gesetz festgelegten Zeitraum in Betrieb genommen worden (nämlich im Jahre 1978), daher stehe die Steuerermäßigung auf die Hälfte der gesetzlichen Beiträge nach Z 3 lit. a leg. cit. nicht zu. Eine Steuerermäßigung sei nach dem 3. AbgÄG 1987 auch auf jene EVU´s anzuwenden, die in § 8 EFG 1969 in der Fassung BGBl. Nr. 297/1975 genannt würden. Dabei handle es sich um EVU´s, welche die Steuerermäßigung für die Dauer von zehn Jahren in Anspruch nehmen könnten, wenn sie von den Bestimmungen der §§ 1 bis 7 (Bildung der Energierücklagen) keinen Gebrauch gemacht hätten und deren Ausbauleistung insgesamt 5.000 kW nicht übersteige. Weitere Voraussetzung sei, dass die Inbetriebnahme nach dem 31. Dezember 1974 erfolgt und mit dem Bau der Wasserkraftanlage vor dem 1. Januar 1980 begonnen worden sei. Da § 8 EFG 1969 eine Subsidiaritätsklausel enthalte, könnten auch im Steuerbereich des 3. AbgÄG 1987 nur jene EVU´s die Steuerbegünstigung anwenden, die bereits im Geltungsbereich des EFG 1969 den Halftesteuersatz anstatt der Rücklagenbildung in Anspruch genommen hätten. Für das Kraftwerk II sei eine Energierücklage gebildet worden, sodass für dieses Kraftwerk die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung aufgrund der in § 8 EFG 1969 enthaltenen Subsidiaritätsklausel ausgeschlossen sei. Das in der Sache

ergangene VwGH-Erkenntnis vom 25.10.1994, 94/14/0051 habe lediglich die Frage behandelt, ob die seinerzeitige Inanspruchnahme der §§ 1 bis 7 EnFG 1979 die Begünstigungen nach Abschnitt IV Art. II Z 3 lit. b 3. AbgÄG 1987 ausschliesse. Eine Rücklagenbildung sei demnach unschädlich, es müssten aber die Voraussetzungen des 3. AbgÄG 1987 für die Inanspruchnahme der Steuerermäßigung vorliegen. Eine Bildung von Rücklagen in den Vorjahren berechtige das Kleinwasserkraftwerk ohne Vorliegen der in Z 3 geforderten Voraussetzungen nicht, die begünstigten Steuersätze in Anspruch zu nehmen.

Über die gegen die Bescheide im fortgesetzten Verfahren vom 21. November 1995 eingebrachte Beschwerde entschied in der Folge der **VwGH mit Erkenntnis vom 7. August 2001, 96/14/0035** wie folgt: Aufgrund der Inbetriebnahme vor dem 31. Dezember 1979 falle das Kraftwerk II nicht unter die in Abschnitt IV Art. II Z 3 lit. a des 3. AbgÄG 1987 umschriebenen Unternehmen, welche von den in Abschnitt IV Art. II Z 3 lit. b normierten Steuerbegünstigungen Gebrauch machen können. Eine Anwendung von Abschnitt IV Art. II Z 3 lit. b könnte sich nur aus Abschnitt IV Art. II Z 3 lit. c des 3. AbgÄG 1987 ergeben, wonach die lit. b auch auf die in § 8 EFG 1969 genannten Unternehmen anzuwenden ist. Von der Bw. werde aber nicht in Abrede gestellt, dass die Sachverhaltsfeststellung der belangten Behörde, für das Kraftwerk II sei eine Energierücklage gebildet worden (und damit von den §§ 1 bis 7 EFG 1969 Gebrauch gemacht worden) zutrefte. Damit sei aber die belangte Behörde zu Recht zur Auffassung gelangt, dass das Kraftwerk II nicht als ein in § 8 EFG 1969 genanntes Unternehmen beurteilt werden könne, auf welches Abschnitt IV Art. II Z 3 lit. b des 3. AbgÄG 1987 auch anzuwenden sei. Ungeachtet des Umstandes, dass dem 3. AbgÄG 1987 eine Subsidiaritätsklausel (die dem § 8 EnFG 1979 vergleichbar sei) fehle, könne der Subsidiaritätsklausel der Norm nur jene Bedeutung beigemessen werden, auf welche in Abschnitt IV Art. II Z 3 lit. c des 3. AbgÄG 1987 verwiesen werde.

2. Bei der Bw. wurde vom 22. November 1993 bis zum 20. Januar 1994 eine Betriebsprüfung der Jahre 1989 bis 1992 durchgeführt. Der Prüfer stellte folgendes fest:

Punkt 3: Gemäß der Berufungsentscheidung des Berufungssenates I, Zahl 6/139/1-BK/Hp-1993, vom 5. Oktober 1993, seien die laut vorhergegangener Betriebsprüfung auf eine Investitionsrücklage zu übertragenden Energieförderungsrücklagen gemäß den Bestimmungen des § 9 EStG 1989 gegen Investitionsfreibeträge gemäß § 10 EStG 1989 aufzulösen gewesen:

	HB	PB	+/-
--	----	----	-----

1.1.1989 (lt. Vor-BP)	0,00	6.980.969,00	
Auflösung 1989 (IFB)	0,00	-2.104.880,00	2.104.880,00
31.12.1989	0,00	4.876.089,00	
Auflösung 1990 (IFB)	0,00	-4.876.089,00	4.876.089,00
31.12.1990	0,00	0,00	

Punkt 13: Aufgrund der Berufungsentscheidung des Berufungssenates I, Zahl 6/139/1-BK/Hp-1993, vom 5. Oktober 1993, sei die Begünstigung des Hälftesteuersatzes für Steuern vom Ertrag und Vermögen nach dem EnFG 1979 nicht möglich, da eine einmal gewählte Begünstigungsform für die gesamte Geltungsdauer des Energieförderungsgesetzes beizubehalten sei. Betroffen seien die Veranlagungsjahre 1989 bis 1991.

Punkt 15: Durch die Steuerreform sei ab der Veranlagung 1989 für Kapitalgesellschaften und Wirtschaftsgenossenschaften die Möglichkeit eingeführt worden, die Vermögensteuer und das Erbschaftssteueräquivalent als Sonderausgabe abzuziehen, um eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung im Vermögensteuerbereich zu vermeiden. Für Betriebe gewerblicher Art einer Körperschaft öffentlichen Rechts komme diese Bestimmung jedenfalls nicht in Betracht, da die Trägerkörperschaft ohnedies nicht der Vermögensteuer bzw. dem Erbschaftssteueräquivalent unterliege.

Sonderausgaben-Kürzung:

1989 mit gesamt 830.650,00 S

1990 mit gesamt 1.256.580,00 S und

1992 mit gesamt 6.237.555,00 S

Punkt 17: Die in den Erklärungen 1989 bis 1991 geltend gemachte Begünstigung (begünstigter Steuersatz nach dem EnFG 1979) sei aufgrund der Entscheidung des Berufungssenates I (s. Pkt. 13) nicht gewährt worden.

Punkt 22: Gemäß der VwGH-Rechtsprechung vom 21.9.1993, 93/14/0119, treffe die Steuerpflicht nach § 1 Erbschaftssteueräquivalentgesetz nicht die vermögensteuerpflichtigen Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts, da diese keine juristischen Personen seien (1990 bis 1993 mit gesamt 418.860,00).

3. Gegen die aufgrund der Betriebsprüfung vom November 1993 ergangenen Bescheide betreffend Körperschaftsteuer und Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages für 1989 bis 1992 vom 16. Mai 1994 wurde mit Schreiben vom 30. September 1994 Berufung eingelegt:

Im Hinblick auf das 3. AbgÄG 1987 habe die Finanzverwaltung die Energieförderungsrücklage 1987 als Investitionsrücklage 1988 behandelt und deren Auflösung gegen die IFB 1988, 1989 und 1990 vorgenommen. Das bezeichnete Gesetz sei durch den VfGH mit Wirksamkeit vom 31. Juli 1994 als verfassungswidrig aufgehoben worden. Da durch diese Aufhebung das EnFG 1979 wiederum in Kraft getreten sei, würden nunmehr folgende Anträge gestellt:

- (a) Veranlagung 1989: Auflösung der Energieförderungsrücklage 1987 nach den Bestimmungen des EnFG 1979, gewinnmindernde Verbuchung des IFB 1989, Bildung einer Rücklage nach dem EnFG 1979 und Ansatz der Vermögensteuer als Sonderausgabe.
- (b) Veranlagung 1990: Gewinnmindernde Verbuchung des IFB 1990, soweit dieser bisher gegen die Energieförderungsrücklage 1987 (= Investitionsrücklage 1988) verbucht worden sei. Anwendung der begünstigten Steuersätze und Ansatz der Vermögensteuer als Sonderausgabe.
- (c) Veranlagung 1991: Anwendung der begünstigten Steuersätze nach dem EnFG 1979 und Ansatz der Vermögensteuer als Sonderausgabe.
- (d) Veranlagung 1992: Anwendung der begünstigten Steuersätze nach dem EnFG 1979 und Ansatz der Vermögensteuer als Sonderausgabe.

Begründung:

Bezüglich IFB 1989 und 1990, sowie Rücklage nach den EnFG 1979 werde auf Beilage I verwiesen, aus der die Gewinnermittlung 1989 nach Betriebsprüfung, die geänderte Gewinnermittlung 1989 sowie die Berechnung der Energieförderungsrücklage 1989 ersichtlich sei.

Hinsichtlich der begünstigten Steuersätze werde auf die Berufungsausführungen zur Berufung gegen die Steuerbescheide 1988 verwiesen und weiters auf die dazu anhängige Beschwerde beim VfGH.

Vermögensteuer als Sonderausgabe: Es werde eingewendet, dass die Einschränkung der Sonderausgabenbestimmung (§ 8 Abs. 4 KStG 1988) auf Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften insofern nicht gerechtfertigt sei, als auch bei Holding-Konstruktionen bei der Trägerkörperschaft keine Vermögensteuer (bezogen auf die

Gesellschaftsanteile) anfallen, die Holdinggesellschaft aber grundsätzlich die Vermögensteuer als Sonderabgabe abziehen könne.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. März 1999 wurde der Berufung vom 30. September 1994 betreffend Körperschaftsteuer und Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrages für 1989 bis 1992 teilweise stattgegeben. Der Bw. wurde das Begünstigungsausmaß von 39,02% (für den Halbsatz) zuerkannt (die Frage ob auch Kraftwerk II unter die Begünstigung fallen würde, was ein Begünstigungsausmaß von 59,35% ergeben hätte, war zu diesem Zeitpunkt noch beim VwGH anhängig).

4. Mit Bescheiden vom 1. Februar 1999 wurden aufgrund einer im Jahre 1998 durchgeführten und beendeten Betriebsprüfung (Niederschrift vom 26. November 1998, Bericht vom 2. Dezember 1998) Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1993 bis 1996 erlassen, wobei die begünstigte Auflösung von Rücklagen in Anlehnung an die vorangegangenen Verfahren nicht anerkannt wurde. In Anlehnung an die Entscheidung des VfGH vom 16.12.1993, G 114/93, wurde aber der Hälftesteuersatz ab 1994 wieder zugelassen (bis dahin 80% lt. der Regelung des 3. AbgÄG 1987 vom 22. Dezember 1987, BGBl. Nr. 606 idF 1988/404).

Mit Schreiben vom 16. Februar 1999 erhob die Bw. gegen die bezeichneten Körperschaftsteuerbescheide für 1993 bis 1996 Berufung. Begründet werde die Berufung damit, dass aufgrund eines VwGH-Verfahrens das Ausmaß der Begünstigungen noch offen sei.

5. Mit Schreiben vom 7. April 1999 beantragte die Bw. die Vorlage der Berufungen vom 30. September 1994 und vom 16. Februar 1999 an die Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung.

(a) Mit Schreiben vom 20. April 1999 wurden die Berufungen vom 30. September 1994 und vom 16. Februar 1999 der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

(b) Mit Schreiben vom 30. Juni 1999 stellte die Bw. einen Antrag auf Wiederaufnahme des Verfahrens betreffend Körperschaftsteuer 1996, gemäß § 303 BAO iVm. § 124b Z 33 lit. b EStG idF des Abgabenänderungsgesetzes 1998, an das zuständige Finanzamt. Das Schreiben wurde in der Folge an die Abgabenbehörde zweiter Instanz übermittelt. Der Antrag wurde wie folgt begründet:

Gemäß § 9 Abs. 4 EStG idF des Steuerreformgesetzes 1993 dürfen Rückstellungen für die Verpflichtung zu einer Zuwendung anlässlich eines Dienst- oder Firmenjubiläums nicht mehr gebildet werden. Die Bestimmung war erstmals auf die Wirtschaftsjahre anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 1993 enden. Soweit für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Januar 1994

geendet haben, für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung Jubiläumsgeldrückstellungen gebildet worden sind, gilt, dass die Rückstellungen mit jenem Betrag gewinnerhöhend aufzulösen sind, mit dem die Rückstellungen im Jahresabschluss für das letzte vor dem 1. Januar 1994 endende Wirtschaftsjahr angesetzt werden. Die gewinnerhöhende Auflösung ist innerhalb jener vier Wirtschaftsjahre vorzunehmen, die auf das letzte vor dem 1. Januar 1994 endende Wirtschaftsjahr folgen. In dem nach dem 31. Dezember 1995 endenden Wirtschaftsjahr sind mindestens 50% jenes Betrages, der im Jahresabschluss für das letzte vor dem 1. Januar 1996 endende Wirtschaftsjahr angesetzt wurde, aufzulösen (Art. 1 Z 64 des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/1993 idF des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201/1996).

In § 124b Z 33 EStG idF des Abgabenänderungsgesetzes 1998 wird festgelegt, dass diese Auflösungsbestimmung nicht für Rückstellungen iSd. § 14 Abs. 12 EStG (Jubiläumsgeldrückstellungen) idF des Abgabenänderungsgesetzes 1998 gilt. Wurde in endgültig rechtskräftig veranlagten Fällen eine Auflösung derartiger Rückstellungen vorgenommen, so sind diese auf Antrag des Steuerpflichtigen wiederaufzunehmen. Der Antrag kann bis 30. Juni 1999 gestellt werden. Wir stellen daher den Antrag, die Auflösung der folgenden Beträge rückgängig zu machen und daher das der Körperschaftsteuer zugrundeliegende Ergebnis für 1996 um 114.399,00 S zu reduzieren, dh. die Auflösung der Rückstellung rückgängig zu machen.

(c) Am 12. September 2003 ergänzte die Bw. ihre Berufungen vom 30. September 1994 und vom 16. Februar 1999:

(1) Der in der Berufung vom 30. September 1994 angeführte Berufungspunkt der Anwendung des begünstigten Steuersatzes in den Kalenderjahren ab 1989 habe sich durch die zwischenzeitig erfolgten Betriebsprüfungsverfahren bereits "erledigt", da sämtliche Veranlagungen der in Rede stehenden Kalenderjahre mit dem Begünstigungsausmaß von 39,02% (für Kraftwerk III) zur Veranlagung gelangt seien. Dieses Begünstigungsausmaß sei vom Verwaltungsgerichtshof bestätigt worden (VwGH vom 7.8.2001, 96/14/0035).

(2) Zum Berufungspunkt der bestimmungsgemäßen Verwendung der Rücklagen nach dem EnFG 1979 werde auf die in der Berufung vom 30. September 1994 angeführte Begründung verwiesen. Da die Rücklage als IR behandelt worden sei, habe man die in den Jahren 1989 und 1990 gebildeten IFB nicht gewinnmindernd berücksichtigt. Gemäß VfGH vom 16. Dezember 1993, G 114/93, stelle dies eine verfassungswidrige Einschränkung für die bestimmungsgemäße Verwendung der Rücklage gemäß EnFG 1979 dar. Überdies werde die

Bildung einer weiteren Rücklage nach dem EnFG 1979 im Jahr 1989 beantragt. Die Höhe der Bemessungsgrundlagen der Bildung der Rücklage 1989 sowie deren Auswirkungen sei auf Beilage drei ausgeführt. Für 1989 errechne sich ein Gewinn von 4.804.804,00 S, dieser unterliege zu 39,02% dem begünstigten Steuersatz und mit 60,98% dem vollen Steuersatz in Höhe von 30%. Im Kalenderjahr 1990 sei der IFB iHv. 5.197.956,00 S nicht gewinnmindernd berücksichtigt worden. Aus der Beilage vier sei ein Gewinn von 9.439.805,00 S für 1990 ersichtlich.

(3) Zum Berufungspunkt der Anrechnung der Vermögensteuer als Sonderausgabe werde auf die Berufung vom 30. September 1994 verwiesen. An Sonderausgabe für 1992 werde ein Betrag von 6.237.555,00 S beantragt. Dazu würden Auszüge aus den Jahresabschlüssen zum 31. Dezember 1992 beigelegt (Zahlungen 1992: Auflösung der Rückstellung 4.033.255,00 S und Aufwand aus Steuern vom Einkommen, Vermögen und Ertrag 2.204.300,00 S).

(d) Am 14. Januar 2004 wurde der Berufungsfall dem nunmehrigen Sachbearbeiter neu zugeteilt. Am 16. April 2004 wurde im Rahmen einer Besprechung mit dem steuerlichen Vertreter beim UFS die Faktenlage zur Gänze erörtert.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Vermögensteuer als Sonderausgabe:

Die Bw. beantragt in den Jahren 1989 bis 1992 den Abzug der anfallenden Vermögensteuer als Sonderausgabe.

Gemäß § 8 Abs. 4 KStG 1988 sind bei Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften die Vermögensteuer und die Abgabe nach dem Erbschaftsteueräquivalenzgesetz als Sonderausgabe abzuziehen. Das Gesetz beschränkt sich dabei auf jene Körperschaften, bei denen sowohl bei der Körperschaft als auch beim Anteilshaber vom selben Vermögen eine Vermögensteuer anfällt.

Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts sind im Gesetz nicht erwähnt. Weder wurde die bezeichnete Gesetzesbestimmung (bis zur Abschaffung der Vermögensteuer ab dem 1. Januar 1994) beim VfGH angefochten, noch vom Höchstgericht aufgehoben. Sie ist daher für in ihren zeitlichen Wirkungsbereich fallende Veranlagungsfälle weiterhin anzuwenden. Auch der Unabhängige Finanzsenat ist an die bestehende Gesetzeslage gebunden. Die Berufung war daher in diesem Punkt abzuweisen.

2. Hälftesteuersatz, Rücklagenbildung und Rücklagenauflösung:

Geschichtliche Entwicklung:

Unternehmen der Elektrizitätswirtschaft konnten aufgrund der Verordnung über die steuerliche Begünstigung von Wasserkraftwerken vom 26. 10. 1944, DRGBl. I, S. 278, einen ermäßigten Steuersatz in Anspruch nehmen. Trafen die von der Verordnung geforderten Voraussetzungen (Bau von Wasserkraftwerken und Anlagen zur Fortleitung des Stromes mit Baubeginn in der Zeit vom 1. Januar 1938 bis 31. Dezember 1959) zu, ermäßigten sich die Steuern vom Ertrag ab Betriebsbeginn auf die Dauer von 20 Jahren auf die Hälfte der gesetzlichen Beträge.

Im Elektrizitätsförderungsgesetz 1953 (EFG 1953) konnten einerseits 80% des Gewinnes des jeweiligen Jahres einer steuerfreien Rücklage zugeführt werden, andererseits wurde eine an die Verordnung vom 26.10.1944 angelehnte Tarifbegünstigung (Ermäßigung auf die Hälfte der gesetzlichen Beträge) in den §§ 8 und 9 EFG 1953 geregelt, wobei zwischen beiden Begünstigungsarten zu wählen war.

Im EFG 1969, Bundesgesetz vom 12.12.1969, BGBl. Nr. 19/1970, wurde das Höchstausmaß der Rücklagenbildung auf 40% des Gewinnes gekürzt. Den Energieversorgungsunternehmen die bisher von der Ermäßigung der Steuersätze Gebrauch gemacht hatten, wurde ein Wahlrecht eingeräumt: Entweder Beibehalten der alten Begünstigungen oder Inanspruchnahme der neuen einheitlichen Bestimmungen nach dem EFG 1969, wobei diese Entscheidung bindend für die Geltungsdauer des EFG 1969, nämlich von 1970 bis 1979 war.

Mit dem BG vom 28.4.1975, BGBl. 297/75, wurden die §§ 8 bis 10 angefügt: Kleinwasserkraftanlagen, die von den Bestimmungen der §§ 1 bis 7 keinen Gebrauch machten und bestimmte Ausbauleistungen nicht überstiegen, konnten den Hälftesteuersatz für die Ertragsteuern für eine Dauer von 10 Jahren geltend machen (bei Inbetriebnahme nach dem 31. Dezember 1974 und einem Anlagenbau vor dem 1. Januar 1980).

Das Energieförderungsgesetz 1979 (EnFG 1979), Bundesgesetz vom 18.12.1979, BGBl. Nr. 567, gewährte den Versorgungsunternehmen entweder Energierücklagen für die in den Kalenderjahren 1980 bis 1989 endenden Wirtschaftsjahre oder Steuerermäßigungen für die Dauer von 20 Jahren ab Betriebsbeginn für bestimmte Wasserkraftanlagen. Das Rücklagenausmaß wurde auf 50% angehoben. § 6 enthielt Ausschlussbestimmungen gegenüber den §§ 8 bis 10 EFG 1953 (bindend für die Geltungsdauer des EnFG 1979). Die Begünstigungen für Kleinwasserkraftwerke wurden übernommen (Voraussetzung: Ausbauleistung unter 10.000 kW und Inbetriebnahme der Anlagen nach dem 31. Dezember 1979), wobei die Entscheidung bindend für die gesamte Geltungsdauer des EnFG 1979 war.

(a) Im EnFG 1979 ist (wie bereits erläutert) in § 9 für bestimmte Kleinwasserkraftanlagen (lt. § 8 EnFG) folgendes geregelt: "Die Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer ermäßigt sich ab dem Betriebsbeginn für die Dauer von 20 Jahren auf die Hälfte der gesetzlichen Beträge. Die einheitlichen Gewerbesteuermessbeträge, die auf die Stromerzeugungsanlagen entfallen, ermäßigen sich ab dem Betriebsbeginn für die Dauer von 20 Jahren auf die Hälfte der gesetzlichen Beträge."

Durch das 3. AbgÄG 1987 wurde das mit Ende 1989 auslaufende EnFG 1979 bereits Ende 1987 außer Kraft gesetzt. Zudem wurde in Abschnitt IV des EnFG 1979, BGBl. 1987/606 idF BGBl. 1988/404 die bisherige Tarifbegünstigung in Artikel II Z 3b wie folgt abgeändert: "Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 1989 wird die Einkommensteuer auf 60% und die Körperschaftsteuer auf 80% der gesetzlichen Beträge ermäßigt. Die einheitlichen Gewerbesteuermessbeträge, die auf die Stromerzeugungsanlagen entfallen, werden ab dem Betriebsbeginn für die Dauer von 20 Jahren auf die Hälfte der gesetzlichen Beträge ermäßigt. Ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 1989 werden die einheitlichen Gewerbesteuermessbeträge, die auf die Stromerzeugungsanlagen entfallen, auf 60% der gesetzlichen Beträge ermäßigt."

Die Rechtslage stellte sich daher für die Finanzverwaltung wie folgt dar: Bis 1987 waren die Steuern vom Ertrag mit der Hälfte der gesetzlichen Beträge zu ermitteln. Ab 1988 verringerte sich das Ausmaß der Begünstigung aufgrund des 3. AbgÄG 1987 auf 80% bei der Körperschaftsteuer und 60% beim Gewerbesteuermessbetrag. Ab 1994 (Wiederinkrafttreten des EnFG 1979 ab dem 1. August 1994 aufgrund des VfGH-Erkenntnisses vom 16. Dezember 1993, G 114/93) galten wiederum die vormaligen Regelungen mit der Hälfte der gesetzlichen Beträge. In den Körperschaftsteuerbescheiden vom 1. Februar 1999 betreffend die Jahre 1994 bis 1996 wurde der Hälfetarif (analog dem Betriebsprüfungsbericht vom 2. Dezember 1998) auch zuerkannt. Würde allerdings das EnFG 1979 – wie dies die Bw. behauptet – "rückwirkend" (dh. eigentlich durchgehend vom ursprünglichen Inkrafttretenszeitpunkt an) anstelle der Regelung des Abschnittes IV des 3. AbgÄG 1987 gelten, dann stünde der Hälftesteuersatz auch für die Jahre 1989 bis 1994 zu.

Dieselbe Rechtsfolge würde im Bereich Energierücklagenauflösung und Energierücklagenbildung eintreten. Durch das 3. AbgÄG 1987 wurde die Möglichkeit eine Energieförderungsrücklage zu bilden abgeschafft. Würde das EnFG 1979 durchgehend im gesamten Berufszeitraum gelten, wäre 1989 noch eine Rücklagenbildung und auch nach 1987 noch eine begünstigte Rücklagenauflösung für alte Rücklagen möglich.

Die Bw. beantragt daher einerseits den Hälftesteuersatz für die Veranlagungsjahre 1989 bis 1993 (bzw. 1994) und andererseits die Auflösung der Energieförderungsrücklage 1987 nach den Bestimmungen des EnFG 1979 (keine Umwandlung in eine Investitionsrücklage, keine Auflösung gegen IFB) sowie die Bildung einer Energieförderungsrücklage 1989 (im Ausmaß von 7.684.184 S). Zur Begründung führt sie an, dass aufgrund der Aufhebung des 3. AbgÄG 1987 durch den VfGH (Entscheidung vom 16.12.1993, G 114/93) das EnFG 1979 rückwirkend wieder in Kraft getreten sei.

(b) Entscheidend für die Beurteilung der gegenständlichen Berufung ist daher die verfassungsrechtliche Frage, mit welcher Wirkung das ab 1988 vom 3. AbgÄG 1987 verdrängte und vom VfGH mit 1. August 1994 wieder in Kraft gesetzte EnFG 1979 ausgestattet wurde. Beinhaltet die Inkraftsetzung eine Rückwirkung, dh. eine durchgehende (nachträgliche) Verdrängung des 3. AbgÄG 1987 durch das EnFG 1979, so stünde der Bw. (obwohl sie im bezeichneten VfGH-Verfahren nicht zu den Anlassfällen zählt) der Hälftesteuersatz für alle strittigen Veranlagungsjahre ebenso zu, wie die Anwendung der Regelungen des EnFG 1979 bezüglich der Rücklagenauflösung (wie in der Berufung beantragt).

(c) Maßgeblich für den vorliegenden Berufungsfall ist Artikel 140 B-VG:

Gemäß Abs. 3 darf der VfGH ein Gesetz nur insoweit als verfassungswidrig aufheben, als seine Aufhebung ausdrücklich beantragt wurde oder als der VfGH das Gesetz in der bei ihm anhängigen Rechtssache anzuwenden hätte.

Gemäß Abs. 5 tritt die Aufhebung eines Gesetzes mit Ablauf des Tages der Kundmachung (der Aufhebung durch ein Erkenntnis) in Kraft, wenn nicht der VfGH für das Außerkrafttreten eine Frist bestimmt. Diese Frist darf 18 Monate nicht überschreiten.

Gemäß Abs. 6 treten mit dem Inkrafttreten der Aufhebung einer Gesetzesbestimmung jene gesetzlichen Bestimmungen wieder in Kraft, die durch das als verfassungswidrig erkannte Gesetz aufgehoben worden waren. In der Kundmachung über die Aufhebung des verfassungswidrigen Gesetzes ist auch zu verlautbaren, ob und welche gesetzlichen Bestimmungen wieder in Kraft treten.

Gemäß Abs. 7 ist das aufgehobene Gesetz auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände (mit Ausnahme des Anlassfalles) weiterhin anzuwenden, sofern der VfGH nicht in seinem aufhebenden Erkenntnis anderes ausspricht. Hat der VfGH in einem aufhebenden Erkenntnis eine Frist gemäß Abs. 5 gesetzt, so ist das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände mit Ausnahme des Anlassfalles anzuwenden.

(d) Nach Thienel (JBI 1994, 26 und 92) ist zwischen der Geltung einer Norm (der Umstand, dass sie Bestandteil der Rechtsordnung ist) und ihrem Geltungsbereich (Inhalt der Norm; der zeitliche Geltungsbereich ist der Zeitraum, auf den sich die Norm bezieht) zu unterscheiden. Die Geltung der Norm ist unabhängig davon, auf welchen Zeitraum sie sich bezieht.

Die Aufhebung einer Norm bewirkt die Beendigung ihres zeitlichen Bezugsbereiches, nicht aber das Ende des zeitlichen Vollzugsbereiches. Für die bis zum Außerkrafttreten (allenfalls mit Fristsetzung) verwirklichten Sachverhalte ist sie weiterhin anzuwenden.

Der VfGH kann aber **“anderes aussprechen”** (Artikel 140 Abs. 7 B-VG). Nach Thienel beinhaltet diese Bestimmung auch eine weitgehende Ermächtigung zu einer rückwirkenden Aufhebung des Gesetzes und zur Beseitigung des Bezugsbereiches für die Vergangenheit. Nach Ringhofer ist die Ermächtigung in Artikel 140 Abs. 7 “verbal nicht begrenzt”. Dem B-VG ist somit kein Anhaltspunkt dafür entnehmbar, dass dem VfGH nicht auch hinsichtlich der vor der Aufhebung verwirklichten Sachverhalte verschiedene Gestaltungsmöglichkeiten zukämen. Er hat daher auch immer wieder differenzierte Rückwirkungen angeordnet, um Verzögerungstaktiken von Behörden zu verhindern.

Die Anordnung des Inkrafttretens früherer Bestimmungen (eingeführt durch die B-VG-Novelle 1929) hatte allerdings nur den Zweck, Lücken nach einer Gesetzesaufhebung zu füllen, um dem Gesetzgeber die Möglichkeit einer Neuregelung zu geben. Das wieder “in Wirksamkeit treten” früherer Gesetze mit der Aufhebung bezeichnet in der Rechtssprache traditionell (nur) den Beginn des zeitlichen Geltungsbereiches.

(e) Im Erkenntnis vom 22.10.1996, 96/14/0017, hatte der VwGH in der Folge zu beurteilen, wie die Entscheidung des VfGH vom 16.12.1993, G 114/93 zu interpretieren ist. Die Beschwerdeführerin beehrte die Anerkennung der Bildung einer Energieförderungsrücklage für das Jahr 1989 nach § 1 des EnFG 1979 und die Berichtigung des Verbrauches alter Rücklagen durch IFB. Zur Begründung führte sie aus, das EnFG 1979 sei mit 1. August 1994 wieder in Wirksamkeit getreten, die bis 1987 gebildeten Energieförderungsrücklagen würden ab 1988 nicht mehr als Investitionsrücklagen gelten, sodass eine bestimmungsgemäße Verwendung nicht zu einer Reduktion der Basis für Investitionsbegünstigungen führen könne. Auch könnten für 1988 und 1989 wiederum neue Energieförderungsrücklagen gebildet werden.

Der VwGH hat diese Interpretation des VfGH-Erkenntnisses aus den nachstehenden Gründen abgelehnt:

Für die Erlassung von Abgabenbescheiden sei jenes Gesetz maßgebend, innerhalb dessen zeitlichen Bedingungsbereich der Sachverhalt gesetzt wurde, der die Verwirklichung des Abgabentatbestandes bewirke (vgl. VwGH vom 19.9.1995, 95/14/0038; Stoll, BAO-Kommentar, 62; Öhlinger, Verfassungsrecht 2, 164). Setze der VfGH in seinem aufhebenden Erkenntnis eine Frist gemäß Artikel 140 Abs. 5 B-VG, so sei das Gesetz auf alle bis zum Ablauf dieser Frist verwirklichten Tatbestände (mit Ausnahme des Anlassfalles) anzuwenden.

Das EnFG 1979 sei durch den Abschnitt IV des 3. AbgÄG 1987 aufgehoben worden. Dies habe den zeitlichen Bedingungsbereich des EnFG 1979 beendet (nicht aber den zeitlichen Rechtsfolgenbereich). Die Beschwerdeführerin folgere aus dem "wieder in Wirksamkeit treten" des EnFG im Jahre 1994 und der Tatsache, dass sich der zeitliche Bedingungsbereich des EnFG aus dem Gesetz selbst ergebe (Anwendung für Sachverhalte bis 1989), dass für in der Vergangenheit verwirklichte Sachverhalte neuerlich Rechtsfolgen angeordnet worden seien. Das Inkrafttreten des EnFG 1979 mit Ablauf des 31. Juli 1994 sei ihrer Ansicht nach dem Erlassen eines rückwirkenden Gesetzes vergleichbar, bereits vergangene Sachverhalte würden abweichend vom 3. AbgÄG 1987 nachträglich einer anderen Regelung unterworfen.

Bei der Auslegung des Spruches des VfGH könne aber nach Ansicht des VwGH nicht über die Grenzen des Wortsinnes hinausgegangen werden. Wenn der VfGH nicht im Sinne des Artikel 140 Abs. 7 B-VG anderes ausspreche (was er im vorliegenden Fall nicht getan habe), so dürfe das aufgehobene Gesetz für vor der Aufhebung verwirklichte Tatbestände nicht unangewendet bleiben. Dass zudem ein Anwendungsbereich für das Wiederinkrafttreten des EnFG 1979 vorliege, ergebe sich schon aus der Regelung des § 9 Abs. 1 EnFG 1979, wonach sich die Einkommen- und Körperschaftsteuer für die Dauer von zwanzig Jahren auf die Hälfte der gesetzlichen Beträge ermäßige.

Der Ansicht, wonach das EnFG 1979 am 1. August 1994 als rückwirkendes Gesetz in Kraft getreten sei, könne sich der VwGH daher nicht anschließen.

(f) Gegen diese Auffassung des VwGH in der Entscheidung vom 22.10.1996, 96/14/0017, wandte sich Rill (ZfV 1997, 468):

Dass die Vorteile der Aufhebung des Abschnittes IV des 3. AbgÄG 1987 nur dem Beschwerdeführer des Anlassfalles zugute kommen solle, könne mit guten Gründen als eine der Funktion der Verfassungsgerichtsbarkeit nicht angemessen Rechnung tragende Lösung qualifiziert werden.

(1) Dass die Aufhebung des Abschnittes IV des 3. AbgÄG 1987 über den Anlassfall hinaus keine Wirkungen entfalte, sei vom VfGH nicht dadurch vermieden worden, dass er

ausgesprochen hätte, der Abschnitt IV sei nicht mehr anzuwenden. Dies deshalb, weil er die Erwägungen des Gesetzgebers, der Förderungsbedarf sei nicht mehr gegeben, im Prinzip für sachlich erachtet habe und nur in der mangelnden Bedachtnahme des Gesetzgebers auf das Vertrauen der Steuerpflichtigen in den Bestand einer Rechtslage eine Gleichheitsverletzung erblickt habe. Der Gerichtshof habe nicht durch den unbedingten Ausspruch einer ex-tunc-Wirkung den Gesetzgeber in die Schwierigkeit bringen wollen, unter Zeitdruck ein rückwirkendes Gesetz zu erlassen, das den vom Gleichheitsgebot verlangten Vertrauensschutz gewähre. Er habe daher eine Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung des Abschnittes IV gesetzt.

(2) Zu widersprechen sei der Ansicht, die Grenze des möglichen Wortsinnes des Ausspruches des VfGH alleine sei maßgeblich. Das Gegenteil treffe zu.

Mit der Anordnung des Inkrafttretens des EnFG 1979 am 1. August 1994 sei über den zeitlichen Geltungsbereich der im Gesetz verankerten Tatbestände nicht notwendigerweise eine Festlegung getroffen worden. Das EnFG 1979 regle nämlich selbst den zeitlichen Geltungsbereich seiner Tatbestände (bis 1989). Durch das Wiederinkrafttreten werde daher rückwirkende Kraft entfaltet. Der Wortsinn des Spruches des VfGH-Erkenntnisses gebe nicht den geringsten Anhaltspunkt dafür, dass das EnFG 1979 mit einem veränderten zeitlichen Geltungsbereich seiner Tatbestände in Kraft treten solle. Der Wortsinn besage also gerade das Gegenteil: Das EnFG 1979 sei auch auf alte Fälle anzuwenden.

Hinzu komme, dass es verfehlt sei, den Rückgriff auf die Entscheidungsgründe des VfGH-Erkenntnisses auszuschließen. Die Entscheidungsgründe würden nämlich die Rückwirkung bestätigen (in Bezug auf die Möglichkeit "bis zum Jahre 1989 allenfalls gebildete Rücklagen nach diesem Gesetz noch bestimmungsgemäß zu verwenden"). Die ausdrückliche Anordnung über eine Rückwirkung der Gesetzesaufhebung könne aber nicht nur im Spruch getroffen werden, sondern ergebe sich aus Spruch und Begründung. Auch Spruch und Begründung eines Bescheides bildeten eine Einheit. Urteile könnten in diesem Punkt nicht anders ausgelegt werden, zumal der VfGH nach der herrschenden Lehre autorisiert sei, nach seinem Ermessen die künftige Rechtslage zu gestalten, indem er ausspreche, ob bzw. welche gesetzlichen Bestimmungen wieder in Kraft treten würden.

(g) Der Unabhängige Finanzsenat hält aus folgenden Gründen eine rückwirkende Anwendung des EnFG 1979 (dh. eine das 3. AbgÄG 1987 im Zeitraum 1988 bis 1993 bzw. 1994 verdrängende Wirkung) für ausgeschlossen:

(1) Zunächst erscheint der Schluss einer Rückwirkung des EnFG 1979 aufgrund der durch den VfGH erfolgten Fristsetzung für das Außerkrafttreten des 3. AbgÄG 1987, in Verbindung mit dem Ausspruch des Wiederinkrafttretens des EnFG 1979, verfehlt. Rill will daraus, mangels eindeutigen Ausspruches einer derartigen Rückwirkung im Spruch des VfGH-Erkenntnisses, den wahren Willen der Verfassungsrichter ableiten. Diese Vorgangsweise des Gerichtshofes war aber keineswegs ungewöhnlich und deutet schon deshalb nicht auf "außergewöhnliche" Absichten des VfGH hin. Sowohl die Fristsetzung (vorgesehen in Artikel 140 Abs. 5 B-VG) als auch der Ausspruch des Wiederinkrafttretens des verdrängten Gesetzes (Artikel 140 Abs. 6 B-VG) gehören zum üblichen Prozedere der Gesetzaufhebung und stellen somit keinen Hinweis auf eine Rückwirkung dar.

(2) Auch die Unterlassung eines Ausspruches betreffend den zeitlichen Geltungsbereich des wieder in Kraft getretenen Gesetzes ist nicht ungewöhnlich. Vielmehr tritt beim Wiederinkraftsetzen verdrängter Gesetze grundsätzlich genau dieselbe Rechtsfolge ein, wie bei der gewöhnlichen Gesetzaufhebung. Nur der jeweilige Anlassfall kann von der Aufhebung partizipieren, während die bis zur Aufhebung verwirklichten Sachverhalte noch nach der verfassungswidrigen Rechtslage zu beurteilen sind. Parteien in einem "Wiederinkraftsetzungsverfahren" sind damit jenen im reinen "Aufhebungsverfahren" gleichgestellt. Die Tatsache, dass sich der VfGH zum zeitlichen Geltungsbereich des wieder in Kraft getretenen EnFG 1979 nicht geäußert hat, kann daher nicht in eine rückwirkende Geltung dieses Gesetzes umgedeutet werden, weil eine Ungleichheit hier gerade nicht entsteht und in Artikel 140 Abs. 7 B-VG eine Äußerung ("anderes ausspricht") und nicht eine Nichtäußerung verlangt wird. Der Schluss von Rill würde die eindeutige verfassungsrechtliche Regelung gerade in ihr Gegenteil verkehren.

(3) Die Auffassung von Rill hat auch mit einem zusätzlichen dogmatischen Problem zu kämpfen: Der Ausspruch des VfGH erfolgte am 16. Dezember 1993. Ausgesprochen wird, dass das 3. AbgÄG 1987 mit 31. Juli 1994 außer Kraft tritt. Dieser **Ausspruch konnte zunächst nur bedeuten, dass das 3. AbgÄG von 1988 bis zum Außerkrafttreten am 31. Juli 1994 gelten sollte**, ansonsten wäre die Fristsetzung ohne Sinngehalt. In der weiteren Folge rechnete der VfGH mit einer Reaktion des Gesetzgebers (die allerdings nicht erfolgte). Daraus ergibt sich, dass bei richtiger Rechtsansicht von Rill **der VfGH zusätzlich auch die Nichtgeltung des AbgÄG 1987 für den Zeitraum 1988 bis 1993 hätte aussprechen müssen**, da beide Gesetze (das aufgehobene und das verdrängte Gesetz) nebeneinander nicht existieren können. Da der VfGH die Geltung des 3. AbgÄG 1987 für den genannten Zeitraum aufgrund der Fristsetzung zunächst schon postuliert hat, hätte er

gleichzeitig und ausdrücklich dessen Nichtgeltung (wiederum für denselben Zeitraum) ab dem Zeitpunkt des Wiederinkrafttretens des EnFG 1979 aussprechen müssen, zumal die Weitergeltung bis zur Aufhebung den Normalfall darstellt. Derartiges ist der VfGH-Entscheidung aber nicht zu entnehmen.

(4) Zwar könnte man in weitester Auslegung der Rechte des VfGH annehmen, dass auch die Nichtgeltung des 3. AbgÄG 1987 aus dem Gesamtkontext der strittigen VfGH-Entscheidung herauszulesen ist, zumal nur ein schmaler Bereich (nämlich die Begünstigung des Hälftesteuersatzes) für den Rechtsfolgenbereich eines erst ab 1994 wieder geltenden EnFG 1979 verbleibt.

Der VfGH hat aber selbst seine damalige Entscheidung aus dem Jahr 1993 in einem neuerlichen Verfahren kommentiert (VfGH-Erkenntnis vom 19.6.1998, B 1455/97, B 2741/97; Sammlungsnummer 15196):

Artikel 140 Abs. 6 B-VG ordne das Wiederwirksamwerden (eines verdrängten Gesetzes) an, falls das Erkenntnis des VfGH nichts anderes ausspreche. Die verdrängte Bestimmung werde also mit Aufhebung des Gesetzes ex constitutione wieder wirksam. Nur wenn der VfGH ausspreche, dass es nicht wieder wirksam werde, trete diese Rechtsfolge nicht ein. Der Ausspruch der Wirksamkeit des wieder in Kraft tretenden Gesetzes habe daher nur klarstellende Bedeutung.

Strittig sei, ob das neuerliche in Kraft treten des EnFG 1979 die Wirkung eines Ausspruches über die Nichtanwendung des Abschnittes IV des 3. AbgÄG 1987 auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände habe. Dies sei schon nach dem Wortlaut nicht der Fall. Der VfGH spreche seiner Praxis folgend nur aus, was ohnehin rechtens sei. Das bloße (durch Artikel 140 Abs. 6 B-VG verfügte) Wirksamwerden des früheren Gesetzes sei nicht etwa seiner Wiedererlassung durch den Gesetzgeber gleichzuhalten (dies wäre als rückwirkende Veränderung der Rechtslage anzusehen). Vielmehr trete nur jene Wirkung ein, die das Gesetz nach dem Inkrafttreten der Aufhebung noch entfalten könne. Auf Tatbestände, die sich in der Zeit zwischen dem Inkrafttreten des die frühere Rechtslage verändernden Gesetzes und dem Inkrafttreten der Aufhebung dieses Gesetzes ereignet hätten, bleibe das aufgehobene Gesetz weiter anzuwenden.

Die Gründe, die den VfGH bewogen hätten, für das Inkrafttreten der Aufhebung eine Frist zu bestimmen, könnten das Fehlen eines Ausspruches nach Artikel 140 Abs. 7 B-VG nicht ersetzen. Zwar sei die Frist für die Rücklagenauflösung schon 1992 verstrichen und die

Fristsetzung zumindest insoweit wirkungslos geblieben. Dies ändere aber nichts an der dargelegten Schlussfolgerung.

Hätte der Gerichtshof tatsächlich die Nichtanwendung des aufgehobenen Gesetzes auch auf die vor der Aufhebung verwirklichten Tatbestände gewollt, so hätte er die Aussprüche über die Frist für das Inkrafttreten der Aufhebung und das Wiederwirksamwerden des EnFG 1979 gleichermaßen treffen können und bloß um den Ausspruch über die Nichtanwendung auf früher verwirklichte Tatbestände ergänzen müssen.

Das ist aber gerade nicht geschehen.

Damit steht fest, dass der IV. Abschnitt des 3. AbgÄG 1987 auf Fälle vor dem Außerkrafttreten (31. Juli 1994) uneingeschränkt anzuwenden war. Das Finanzamt hat die Regelungen dieses Gesetzes sowohl im Bereich der Tarifberechnung, als auch im Bereich der Rücklagenbildung und Rücklagenauflösung richtig angewandt. Die Berufung war in diesem Punkt aus den genannten Gründen abzuweisen.

3. Auflösung Jubiläumsgeldrückstellung im Jahr 1996:

In § 124b Z 33b EStG 1988 ist folgendes geregelt: Art. I Z 64 des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. Nr. 818/93, in der Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBl. Nr. 201/1996, gilt nicht für Rückstellungen im Sinne des § 14 Abs. 12 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 28/1999. Wurde in endgültig rechtskräftig veranlagten Fällen eine Auflösung derartiger Rückstellungen vorgenommen, so sind diese auf Antrag des Steuerpflichtigen wiederaufzunehmen. Der Antrag kann bis 30 Juni 1999 gestellt werden.

Die Bw. hat – unstrittig – in der außerbilanzmäßigen Mehr- und Wenigerrechnung des Veranlagungsjahres 1996 eine Auflösung gemäß dem vorangehenden Absatz in Höhe von 114.399,00 S vorgenommen. Diese Zurechnung wurde von der Betriebsprüfung im Bericht vom 2. Dezember 1998 in der Zurechnungsposition von 276.561,00 S übernommen und hat daher in den aufgrund der Betriebsprüfung ergangenen Körperschaftsteuerbescheid für 1996 vom 1. Februar 1999 Eingang gefunden.

Der Unabhängige Finanzsenat deutet den Antrag auf Wiederaufnahme in einen Antrag auf Korrektur des Ergebnisses für die Veranlagung 1996 im Rahmen des noch offenen Berufungsverfahrens um. Demzufolge war die Gewinnermittlung 1996 um den Betrag von 114.399,00 S zu vermindern.

Insoweit war der Berufung stattzugeben, für das Jahr 1996 ergibt sich damit eine teilweise Stattgabe der Berufung betreffend Körperschaftsteuer.

Linz, 29. April 2004