



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat durch den Senat XYZam 19. Juni 2007 über die Berufung der Bw., vertreten durch Auditor Treuhand GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 2000 und 2001 entschieden:

Die Berufungen werden 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, 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

Bei der Berufungswerberin (in weiterer Folge Bw.) wurde eine Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1997 bis 2000 durchgeführt. Im Rahmen der Prüfung wurde unter anderem festgestellt, dass die Bw. im Jahr 2000 Anteile am X. Fonds erworben und gehalten und in diesem Zusammenhang negative ausschüttungsgleiche Erträge erklärt hat. Diesbezüglich wurde von

der Betriebsprüfung die Auffassung vertreten, dass negative ausschüttungsgleiche Erträge insbesondere laufende Aufwendungen mit den ordentlichen Erträgen zu verrechnen bzw. auf Kapital zu buchen seien. Dies gelte laut Niederschrift über die Schlussbesprechung für ausschüttungsgleiche Erträge, die nach dem 31. Oktober 2000 zugehen. Das Wirtschaftsjahr des X. Fonds ende am 30. November 2000. Die thesaurierungsfähigen Substanzgewinne des X. Fonds seien höher als die negativen ausschüttungsgleichen Erträge. Daher sei laut Betriebsprüfung kein steuerlicher Verlust eingetreten.

Das Finanzamt folgte der Auffassung der Betriebsprüfung, verfügte die Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 2000 und erließ am 7. Jänner 2003 einen entsprechende Körperschaftsteuerbescheid 2000. Am 22. Jänner 2003 wurde zudem der Körperschaftsteuerbescheid 2001 erlassen.

Gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2000 und 2001 hat die Bw. innerhalb der bis 28. Februar 2003 verlängerten Rechtsmittelfrist berufen. In der Berufung wird ausgeführt, dass der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid aufgrund einer vorangegangenen Betriebsprüfung mit anschließender Verfügung der amtswegigen Wiederaufnahme ergangen sei. Laut Niederschrift der Betriebsprüfung seien im nunmehr der Veranlagung zugrunde gelegten Einkommen die ursprünglich erklärungsgemäß veranlagten negativen ausschüttungsgleichen Erträge des X. Fonds nicht anerkannt worden. Laut Betriebsprüfung seien diese negativen Erträge mit den ordentlichen Erträgen zu verrechnen bzw. auf Kapital zu buchen. Da die thesaurierungsfähigen Substanzgewinne höher als die negativen ausschüttungsgleichen Erträge waren, sei nach Ansicht der Betriebsprüfung steuerlich kein Verlust eingetreten. Dies gelte im gegenständlichen Fall für die ausschüttungsgleichen Erträge des X. Fonds, da dessen Wirtschaftsjahr am 30. November 2000 ende und diese (von der ursprünglichen Verwaltungspraxis abweichende) Rechtsansicht (rückwirkend aufgrund eines Erlasses des BMF vom 12. Juni 2001, SWK 2001, S 490) für nach dem 31. Oktober 2000 zugehende ausschüttungsgleiche Erträge gelte.

Die nunmehr von der Finanzverwaltung rückwirkend ab 1. November 2000 vorgenommene Saldierung des negativen ausschüttungsgleichen Ertrages des X. Fonds mit dessen vom Wirtschaftsprüfer im Rechenschaftsbericht ebenfalls bestätigten thesaurierungsfähigen Substanzgewinnen sei aus folgende Gründen rechtswidrig und unzulässig:

Nach der Rechtslage vor der Novelle 1988 habe § 13 InvFG für inländische Investmentfonds einen Ausschüttungszwang des Jahresertrages vorgesehen, wobei hiervon Zinsen- und

Dividendenerträge nach Abzug von Aufwendungen, jedoch nicht Substanzgewinne erfasst waren. Nach § 40 InvFG seien vor dessen Novellierung lediglich die Ausschüttungen eines inländischen Investmentfonds an die Anteilsinhaber steuerpflichtige Einnahmen gewesen; nicht ausgeschüttete Erträge – insoweit dies überhaupt möglich gewesen sei (Substanzgewinne) – seien beim Investor nicht erfasst worden (vgl. VwGH 21.11.1995, 95/14/0025, ÖStZ 1996, 321; Mühlehner, ÖStZ 1993, 271; Peterseil ÖStZ 1995, 65; Kirchmayer, RDW 1997, 485). Nach der ursprünglichen Fassung des § 42 InvFG (vor der Novelle 1998) seien hingegen ausländische Investmentfonds hinsichtlich ihrer nicht ausgeschütteten Erträge fiktiv steuerpflichtig.

Nach der nunmehrigen Neufassung des § 13 InvFG durch die Novelle 1998 sei die bisherige unbedingte Ausschüttungsverpflichtung inländischer Investmentfonds beseitigt und die Schaffung thesaurierender inländischer Investmentfonds ermöglicht worden. Basierend auf der neu geschaffenen Thesaurierungsmöglichkeit nach § 13 InvFG seien in § 40 InvFG die ausschüttungsgleichen Erträge auch für die inländischen thesaurierenden Investmentfonds eingeführt worden. Insoweit treffe § 40 Abs. 2 InvFG nunmehr eine für in- und ausländische Investmentfonds grundsätzlich einheitliche Regelung. Der Gesetzgeber stelle somit die thesaurierenden inländischen Investmentfonds den ausländischen Investmentfonds gleich und fingiere nunmehr in beiden Fällen ertragsteuerlich realisierte Einkünfte (vgl. EB zu § 40 Abs. 2 und 3 InvFG, 917 BlgNr 20 GP).

§ 40 Abs. 2 InvFG betreffe nunmehr ausschüttungsgleiche Erträge für in- und ausländische Investmentfonds (vgl. § 42 Abs. 1 InvFG). Danach würden die – nach Abzug der dafür anfallenden Kosten – nicht ausgeschütteten, aber vom Investmentfonds vereinnahmten Zinsen, Dividenden und sonstigen Erträge als ausgeschüttet gelten. Die ausschüttungsgleichen Erträge seien durch einen steuerlichen Vertreter den Abgabenbehörden nachzuweisen. Dies sei hinsichtlich der negativen ausschüttungsgleichen Erträge des X. Fonds durch den vom Wirtschaftsprüfer bestätigten Rechenschaftsbericht vom Dezember 2000 erfolgt. Gleiches gelte für die thesaurierungsfähigen Substanzgewinne laut Rechenschaftsbericht. Die Verrechnung dieser voneinander völlig unabhängigen Beträge (einerseits thesaurierungsfähige Substanzgewinne, andererseits negative ausschüttungsgleiche Erträge) widerspreche allerdings den vom Gesetz vorgegebenen Besteuerungsregeln für Erträge aus den Anteilsrechten von Investmentfonds. Im einzelnen werde nämlich bei Investmentfonds streng zwischen ausschüttungsgleichen Erträgen einerseits und (thesaurierungsfähigen) nicht ausgeschütteten Substanzgewinnen unterschieden. Insoweit bestehe ein entscheidender Unter-

schied zwischen dem Umfang der ausschüttungsgleichen Erträge für in- und ausländische Investmentfonds trotz einheitlicher Regelung in § 40 Abs. 2 InvFG. § 40 Abs. 2 InvFG erwähne nämlich nicht ausdrücklich die Substanzgewinne. Gemäß § 42 Abs. 3 InvFG würden Substanzgewinne ausländischer Kapitalanlagefonds als sonstige Erträge im Sinne des § 40 Abs. 2 Z 1 InvFG gelten und seien daher Teil der ausschüttungsgleichen Erträge. Im Gegensatz dazu würden Substanzgewinne inländischer Investmentfonds nicht als Teil der ausschüttungsgleichen Erträge gelten. In Bezug auf Substanzgewinne könne es sohin weiterhin bei inländischen Fonds zu einer steuerlichen Thesaurierung kommen (vgl. Kirchmayer, RDW 1998, 434).

Substanzgewinne seien dem Grunde nach steuerpflichtig, der Besteuerungszeitpunkt werde allerdings letztlich auf den Zeitpunkt der Veräußerung des Investmentfondsanteiles (bzw. der tatsächlichen Ausschüttung der Substanzgewinne) verschoben. Insofern bestehe bereits von Gesetzes wegen ein systemkonformer Aufschub der Steuerbelastung bei inländischen Thesaurierungsfonds hinsichtlich jener Erträge des Investmentfonds, welche Substanzgewinne darstellen (Marschner, SWK 2002, S 229 FN 36). Mit anderen Worten dürfe im Ergebnis in einem Veranlagungsjahr, in welchem die Anteilscheine an einem inländischen Thesaurierungsfonds (welcher im Falle des X. Fonds gegeben sei) noch nicht veräußert wurden und auch kein Zufluss der Substanzgewinne vorliege, keinesfalls die Einbeziehung thesaurierter Substanzgewinne in die Steuerbemessungsgrundlage für die Körperschaftsteuer erfolgen. Bereits aus diesem Grund sei jede Einbeziehung der thesaurierten Substanzgewinne in eine Saldierung mit den ausschüttungsgleichen Erträgen von vornherein verfehlt.

In diesem Zusammenhang sei besonders anzumerken, dass bereits seit dem Steuerreformgesetz 1993, das die stufenweise Abschaffung der Steuerbefreiung für Substanzgewinne im betrieblichen Bereich vorgesehen habe, Substanzgewinne seit 1998 vollständig steuerpflichtig seien und nur aufgrund der Sonderregelung im InvFG eine steuerliche (nicht steuerfreie!) Thesaurierung hinsichtlich Substanzgewinnen bei inländischen Fonds möglich sei. Substanzgewinne seien nämlich nicht Teil der ausschüttungsgleichen Erträge, da gemäß § 42 Abs. 3 InvFG nur Substanzgewinne von ausländischen Kapitalanlagefonds als sonstige Erträge im Sinne des § 40 Abs. 2 Z 1 InvFG und daher Teil der ausschüttungsgleichen Erträge (von solchen ausländischen Kapitalanlagefonds) seien.

Im Ergebnis sei bereits dargelegt worden, dass im vorliegenden Fall eine Einbeziehung der prinzipiell (später) steuerpflichtigen Substanzgewinne im Veranlagungsjahr 2000 keinesfalls zulässig sei. Dies werde insbesondere dadurch unterstrichen, dass gerade in concreto die

Anteile an dem inländischen registrierten Thesaurierungsfonds im Betriebsvermögen einer Kapitalgesellschaft mit dem gesetzlich zulässigen Zweck der Wertpapierdeckung für Abfertigungsrückstellungen gehalten werden. Die Steuerhängigkeit der Anteile am Betriebsvermögen sei deshalb jedenfalls erfüllt, sodass es auch aus diesem Grund nicht gerechtfertigt sei, vorweg eine steuerliche Erfassung der thesaurierten Substanzgewinne dergestalt durchzuführen, dass eine Verrechnung mit den negativen ausschüttungsgleichen Erträgen erfolge. Letztere würden nach der Logik des Betriebsvermögensvergleiches ohnedies bei einer späteren Realisation der Investmentfondsanteile in Höhe der Wertauffüllung steuerpflichtig werden, sodass kein über den vom Gesetzgeber intendierter Effekt einer steuerlichen Thesaurierung der Substanzgewinne hinausgehender Vorteil gegeben sei. Nicht ausgeschüttete Substanzgewinne würden von Gesetzes wegen zu einer Steuerstundung führen (vgl. zu diesem vom Gesetzgeber intendierten Thesaurierungs- und Steuerstundungseffekt Majcen VWT 2002, H 5, 32).

Die vom Wirtschaftsprüfungsbericht bestätigten negativen ausschüttungsgleichen Erträge des X. Fonds würden sohin keinesfalls die thesaurierten Substanzgewinne umfassen und seien selbst nach dem Gesetzeswortlaut des § 40 Abs. 2 InvFG als solche jedenfalls steuerlich zu erfassen (Ausschüttungsfiktion). Bei Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich ergebe sich bereits aus den von der Finanzverwaltung gefolgten Bilanzierungsgrundsätzen, dass der Zugang der ausschüttungsgleichen Erträge mit dem Ende des Geschäftsjahres des Investmentfonds anzunehmen sei (vgl. Marschner, SWK 2001 S 457 Punkt 3.1. unter Bezugnahme auf Rz 1084 EStR 2000). Im übrigen werde auch für den Bereich privater Anleger ein Wahlrecht des Steuerpflichtigen angenommen, innerhalb des ansonsten in § 40 Abs. 2 InvFG genannten Realisationszeitraumes (vier Monate nach Ende des Geschäftsjahres des Kapitalanlagefonds) die steuerliche Realisation anzunehmen (vgl. z. B. Kirchmayr, RdW 1998, 435). Für den Fall eines bilanzierenden Steuerpflichtigen (wie im vorliegenden Fall eine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 7 Abs. 3 KStG) erhelle bereits aus den Grundsätzen des Betriebsvermögensvergleiches, aber auch der Diktion des § 40 Abs. 2 InvFG, dass sowohl positive als auch negative ausschüttungsgleiche Erträge berücksichtigt werden müssen, je nachdem, ob der Saldo aus vereinnahmten Zinsen und Dividenden etc. und der dafür anfallenden Kosten positiv oder negativ sei (argum. lege non distinguente). Dies entspreche auch der seinerzeitigen Verwaltungspraxis und Rechtsauslegung bei ausschüttungsgleichen Erträgen ausländischer Investmentfonds, deren Behandlung dem Grunde nach (d. h. für die Frage, ob diese auch negativ sein können) von Gesetzes wegen nicht anders als ausschüttungsgleiche

Erträge inländischer Thesaurierungsfonds behandelt werden dürfen (vgl. statt vieler z. B. Eigner/Bitzyk, SWI 1997, 503 FN 24a unter Hinweis auf BMF 6.7.1995, RdW 1995, 411).

Auch die Nichtberücksichtigung negativer ausschüttungsgleicher Erträge unter dem Aspekt der steuerlichen Liebhaberei sei von vornherein auszuschließen, da einerseits gemäß § 1 Abs. 1 der Liebhaberei Verordnung, welcher nach der Judikatur des VwGH (30.9.1998, ÖStZB 1999, 187) bei Kapitalanlagen regelmäßig vorliege, ein dreijähriger Anlaufzeitraum für die Ausgleichsfähigkeit von Verlusten gelte und andererseits im vorliegenden Fall eine betriebsbezogene Betrachtung eine Liebhabereivermutung bei Verwendung der Investmentfondsanteile zur Deckung der Abfertigungsrückstellung von vornherein ausschließe.

Weiters sei im vorliegenden Fall eine Nichtberücksichtigung der negativen ausschüttungsgleichen Erträge durch Saldierung mit den thesaurierten Substanzgewinnen bereits im Lichte des von Gesetz vorgegebenen Vertrauensschutzes gemäß § 117 BAO unzulässig. Gemäß § 117 BAO dürfe nämlich eine spätere Änderung einer einem Bescheid oder einer Erklärung zugrunde gelegten Rechtsauslegung dann nicht zum Nachteil der betroffenen Partei berücksichtigt werden, wenn die ursprüngliche Rechtsmeinung, welche dem Bescheid bzw. der Steuererklärung zugrunde gelegt wurde, auf Richtlinien des BMF oder Erkenntnissen der Gerichtshöfe des öffentlichen Rechts beruhe und sich die nachteilige spätere Änderung dieser Rechtsauslegung auf einen Erlass des BMF stütze. Diese Bestimmung sei durch BGBl I 2002/97 mit Wirkung ab 26. Juni 2002 eingeführt worden und gelte deshalb auch im vorliegenden Fall unbeschränkt.

In concreto habe sich der nach amtswegiger Wiederaufnahme neuerlich erlassene Sachbescheid inhaltlich zweifellos auf eine nachträglich geänderte Rechtsansicht des BMF in den EStR 2000 bezogen, da in der Niederschrift der Betriebsprüfung, welche einen Teil der Begründung des Sachbescheides darstelle, ausdrücklich auf die Argumente der nunmehr geänderten (neu eingefügten) Rz 6240c EStR 2000 Bezug genommen wurde. Die Bezugnahme auf die mit Erlass des BMF vom 12.6.2001, 140602/2-IV/14/01, SWK 2001 S 490, vorgenommene Änderung (Einfügung der Rz 6240c) sei auch deshalb eindeutig, weil dieser Erlass ausdrücklich eine Rückwirkung der Anwendung auf ausschüttungsgleiche Erträge, die nach dem 31.10.2000 zugehen, vorsehe. Genau auf diese rückwirkende Anwendung sei auch in der Begründung des Sachbescheides (Niederschrift der Betriebsprüfung) explizit Bezug genommen worden (vgl. hierzu grundsätzlich auch Pkt. 5 und 8 der Richtlinie des BMF vom 15. Oktober 2002 zu § 117 BAO FJ 2002, 366; Ritz, RdW 2002, 758 unter Hinweis auf § 1128.

BlgNr 21. GP 9; Ritz BAO – Handbuch 2002) 72; Hirschler, AStN 2002/20; Ehrke/Wisiak, ÖStZ 2002/968 Pkt. 2).

Dass es sich im vorliegenden Fall um eine inhaltliche Änderung der bisherigen Rechtsauslegung und Verwaltungspraxis handle, ergebe sich bereits aus dem Titel des BMF-Erlasses vom 12. Juni 2001, wonach Rz 6240c EStR als Änderung der Einkommensteuerrichtlinien bei der Besteuerung von Kapitalanlagen bezeichnet worden sei, aber auch inhaltlich und logisch nachvollziehbar durch die Tatsache, dass eine explizit für über sieben Monate rückwirkende Inkraftsetzung einer neuen Richtlinienbestimmung nur als Änderung verstanden werden könne. Überdies sei diese in Rz 6240c neu eingeführte Verrechnungsregel für ausschüttungsgleiche Erträge in der Finanzverwaltung und zahlreichen Erlässen des BMF niemals so gehandhabt worden. Da § 117 BAO die Richtlinien ausdrücklich als Tatbestandsmerkmal bestimme, dürfe der ursprüngliche Regelungsinhalt dieser Richtlinien EStR 2000 vor rückwirkenden Abänderungen durch den Erlass des BMF vom 12. Juni 2001 auch unter Berücksichtigung des Verständnisses ausschüttungsgleicher Erträge in anderen BMF – Erlässen ermittelt werden. Die Anerkennung der steuerlichen Berücksichtigung negativer ausschüttungsgleicher Erträge bei Thesaurierungsfonds sei allerdings bisher von Seiten des BMF stets unbestritten gewesen (vgl. statt vieler z. B. BMF 6.7.1995, RdW 1995, 411; zur Kostenaufteilung bei inländischen Investmentfonds vgl. BMF 16.7.1998, ÖStZ 1998, 554).

Der maßgebliche Zeitpunkt für die nachträgliche Änderung sei in verfassungskonformer Interpretation des § 117 BAO keinesfalls mit dem Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärung oder der Erlassung des Abgabenbescheides gleichzusetzen, sondern vielmehr unter Berücksichtigung des Zeitpunktes des Entstehens des Abgabenanspruches gemäß § 4 BAO zu beurteilen. Demnach entstehe der Abgabenanspruch für die Veranlagung der Körperschaftsteuer 2000 mit Ablauf des Kalenderjahres, für das die Veranlagung vorgenommen werde, demnach mit Ablauf des 31.12.2000. Jede andere Auslegung würde dem § 117 BAO einen verfassungswidrigen Inhalt unterstellen, da diesfalls von der juristisch, vertrauens-theoretisch und im Lichte des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes völlig unhaltbaren und sachlich nicht gerechtfertigten Annahme ausgegangen würde, dass es einen Unterschied mache, wenn die Erklärung selbst vor oder nach der formellen Änderung der Richtlinienbestimmung abgegeben (eingereicht) bzw. ein diesbezüglicher Bescheid erlassen worden sei. Schutzzweck des § 117 BAO könne sohin in verfassungskonformer Interpretation nur die für das Veranlagungsjahr maßgebliche Rechtsauslegung sein, d. h. dass die vom Veranlagungszeitraum bis zum 31.12. gesetzten Tatbestände mit Entstehung des Abgabenanspruches zu

diesem Stichtag iSd § 117 BAO geschützt werden, nicht aber dass das bloße deklarative Zusammenfassen der Steuerbemessungsgrundlage in der Körperschaftsteuererklärung im Lichte des § 117 BAO eine Bedeutung erlangen könnte. Jede andere Rechtsauslegung des § 117 BAO würde dieser Bestimmung einen verfassungswidrigen Inhalt unterstellen, da eine verfassungskonforme Auslegung jedenfalls vom Wortsinn erfasst sei. Das Wort nachträglich in § 117 BAO dürfe daher keinesfalls in dem Sinne verstanden werden, dass sich die Rechtsansicht nach der Abgabe der Steuererklärung oder Erlassung des Steuerbescheides ändere, sondern vielmehr eine solche Änderung nach jener Rechtsauslegung erfolge, welche für den Vertrauensschutz nach § 117 BAO maßgeblich sei. Dies sei in verfassungskonformer Interpretation der Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruches (§ 4 BAO).

Von der Bw. wurde die Änderung des Körperschaftsteuerbescheides 2000 mit der Maßgabe, dass die negativen ausschüttungsgleichen Erträge bei der Ermittlung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage berücksichtigt werden, beantragt. Für den Fall, dass diese negativen ausschüttungsgleichen Erträgen aufgrund einer abweichenden Auffassung nicht dem Veranlagungsjahr 2000 sondern erst dem Veranlagungsjahr 2001 zugerechnet werden sollten, wurde die Änderung des Körpersteuerbescheides 2001 mit der Maßgabe beantragt, dass die negativen ausschüttungsgleichen Erträge von der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage 2001 in Abzug gebracht werden. Zudem wurde der Antrag gestellt, das Berufungsverfahren hinsichtlich der Körperschaftsteuerveranlagung 2001 bis zur rechtskräftigen Erledigung der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2000 auszusetzen.

Die Betriebsprüfung hat mit Schreiben vom 19.5.2003 zur Berufung dahingehend Stellung genommen, dass der Rechenschaftsbericht des X. Fonds für das am 30. November 2000 endende Wirtschaftsjahr aufgrund einer Neuberechnung einen ausschüttungsgleichen Ertrag von € 0,00 ausweise. Der Fondsverwalter, Y. GmbH, habe die geänderte Berechnungsweise bzw. die geänderte Steuerseite des Rechenschaftsberichtes mit einem Ergänzungsblatt allen Anteilhabern mitgeteilt. Aus Sicht der Betriebsprüfung sei der Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2000 nicht stattzugeben. Das Jahr 2001 sei von der Betriebsprüfung bislang keiner abgabenrechtlichen Prüfung unterzogen worden. Der beantragten Berücksichtigung der negativen ausschüttungsgleichen Erträgen im Jahr 2001 sei aus Sicht der Betriebsprüfung aufgrund des oben angeführten Sachverhalts ebenfalls nicht stattzugeben.

Der Stellungnahme war ein Schreiben der Y. GmbH an die Betriebsprüfung beigelegt, in dem der Betriebsprüfung mitgeteilt wird, dass allen Inhabern die aufgrund eines Erlasses des BMF und der bei der Y. GmbH durchgeführten Betriebsprüfung geänderten steuerpflichtigen Ein-

künfte des X. Fonds mitgeteilt wurden. Dem Schreiben der Y. GmbH lagen wiederum ein Ergänzungsblatt sowie eine den X. Fonds betreffende Steuerseite bei, in der die ausschüttungsgleichen Erträge des X. Fonds für das am 30. November 2000 endende Wirtschaftsjahr mit € 0,00 ausgewiesen werden.

Mit Ersuchen um Ergänzung vom 26. Mai 2003 bzw. 4. Juni 2003 wurde die Bw. vom Finanzamt aufgefordert eine Gegenäußerung zur Stellungnahme der Betriebsprüfung abzugeben. In einem wurde die Bw. eingeladen die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2000 und 2001 zurückzuziehen.

Mit Schreiben vom 2. Juli 2003 teilte die Bw. dem Finanzamt mit, dass sie die Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2000 und 2001 nicht zurückziehe. Zur Stellungnahme der Betriebsprüfung führte die Bw. aus, dass die Y. GmbH ihre ursprüngliche Auffassung im Bezug auf die negativen ausschüttungsgleichen Erträge nicht geändert habe. Die Y. GmbH habe lediglich den Anteilsinhabern mitgeteilt, dass aus Sicht der Finanzbehörde der ausschüttungsgleiche Ertrag mit € 0,00 festgesetzt werde. Diesbezüglich werde auf das der Stellungnahme der Betriebsprüfung beiliegende Ergänzungsblatt verwiesen, in dem ausdrücklich festgehalten wurde, dass durch die Finanzverwaltung ein abweichendes Ergebnis der steuerpflichtigen Einkünfte angenommen werde, welches wie in der Beilage (Steuerseite) dargestellt aussehen würde.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 20. November 2003 hat das Finanzamt die Berufungen gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2000 und 2001 als unbegründet abgewiesen. Die Abweisung wurde damit begründet, dass die ausschüttungsgleichen Erträge des X. Fonds laut Punkt 6 des berichtigten Fondrechenschaftsberichtes € 0,00 pro Anteil betragen, weshalb die Berücksichtigung von negativen ausschüttungsgleichen Erträgen nicht in Betracht komme.

Die Bw. hat mit Schriftsatz vom 16. Dezember 2003 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2000 und 2001 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt. Im Vorlageantrag wurde ausgeführt, dass sich die Bw. von der Y. GmbH nochmals habe bestätigen lassen, dass der ursprüngliche Rechenschaftsbericht des X. Fonds für das Jahr 2000 nicht geändert, sondern den Anteilsinhabern lediglich mitgeteilt worden sei, dass aus Sicht der Finanzbehörde der ausschüttungsgleiche Ertrag mit € 0,00 festgesetzt werde. Den Anteilsinhabern sei lediglich ein Ergänzungsblatt zugesandt worden, indem ausdrücklich festgehalten worden sei, dass aufgrund eines Erlasses des BMF und einer durchgeführten Betriebsprüfung ein durch die Finanzverwaltung abweichendes Ergebnis

hinsichtlich der ausschüttungsgleichen Erträge angenommen wurde, welches so wie in der Beilage zum Ergänzungsblatt (steuerliche Behandlung) dargestellt, aussehen würde.

Die Bw. weise ausdrücklich darauf hin, dass die Festsetzung der negativen ausschüttungsgleichen Erträge des X. Fonds mit € 0,00 lediglich auf einer rückwirkend zur Anwendung gebrachten Rechtsmeinung in den geänderten Einkommensteuerrichtlinien basiere und die Mitteilung der Y. GmbH an die Anteilsinhaber lediglich die abweichende Rechtsauffassung der Finanzverwaltung wertneutral dargestellt habe. Insoweit spiegle die Neuberechnung der ausschüttungsgleichen Erträge durch die Finanzverwaltung mit € 0,00 pro Anteil nur eine vom geprüften (und nicht geänderten) Rechenschaftsbericht abweichende rechtliche Beurteilung der Möglichkeit des Ansatzes negativer ausschüttungsgleicher Erträge im Betriebsvermögen dar. Es sei praktisch unmöglich, dass die Berechnung der ausschüttungsgleichen Erträge mathematisch richtig ermittelt genau € 0,00 ergebe. Vielmehr werde seitens der Finanzbehörde lediglich der Verlust nicht anerkannt. Daraus ergebe sich nun die Rechtsfrage nach der Zulässigkeit der rückwirkenden Anwendung der Rechtsmeinung in den geänderten Einkommensteuerrichtlinien.

Da diese Rechtsmeinung auf Basis der korrekten laut Rechenschaftsbericht ermittelten ausschüttungsgleichen Erträge unzulässig sei, halte die Bw. die Berufung vom 27. Februar 2003 samt den darin enthaltenen Argumenten und Berufungsbegehren hinsichtlich der Körperschaftsteuerveranlagung 2000 und 2001 vollinhaltlich aufrecht. Neben den dort enthaltenen Anträgen werde weiters der Antrag gemäß § 282 Abs. 1 Z 1 BAO auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat gestellt.

Der Berufung war ein Schreiben der Y. GmbH mit folgendem Inhalt beigelegt:

„Sehr geehrter...

In der genannten Angelegenheit teilen wir Ihnen folgenden Sachverhalt mit. Aufgrund einer bei uns im Hau vorgenommenen Betriebsprüfung wurde die steuerliche Behandlung der Ausschüttung des X. Fonds durch die Finanzbehörde geändert. Diese Änderung beruht unseres Wissens nach auf einer Änderung der Einkommensteuerrichtlinie 2000, die rückwirkend in Kraft gesetzt wurden und so nach Meinung der Finanzbehörde in Geltung standen.

Da es uns nicht möglich war abschließend festzustellen, ob die von der Finanzbehörde vertretene Meinung „richtig“ ist, wurde der Rechenschaftsbericht mit einem Ergänzungsblatt mit dem Inhalt ausgestattet, dass aufgrund einer bei uns durchgeführten Betriebsprüfung durch

die Finanzverwaltung ein abweichendes Ergebnis der steuerpflichtigen Einkünfte errechnet wurde.

Wir hoffen, Ihnen mit dieser Information gedient zu haben...”

Mit Fragenvorhalt vom 23. Oktober 2006 wurde die Bw. vom Unabhängigen Finanzsenat ersucht die Abrechnungsbelege betreffend den Erwerb der Anteile und den vollständigen Rechenschaftsbericht des X. Fonds für das Rumpfwirtschaftsjahr September bis November 2002 vorzulegen, und für den Fall, dass dies aus den angeführten Unterlagen nicht ohnehin klar und eindeutig hervorgehen sollte, bekanntzugeben, wann und mit welchem Wert die Bw. die von ihr gehaltenen Anteile erworben habe, wie hoch der am Tag des Erwerbes gebuchte Ertragsausgleich gewesen sei und wie sich der allenfalls gebuchte Ertragsausgleich auf die im Rechenschaftsbericht angeführten Ertrags- / Aufwandspositionen aufgliedere. Weiters wurde die Bw. ersucht bekanntzugeben, welche Überlegungen für ihre Beteiligung am X. Fonds ausschlaggebend gewesen seien und die diesbezüglich vorhandenen Unterlagen wie Angebot, Kaufempfehlung, Prospekt etc. vorzulegen.

Am 11. Dezember 2006 sind beim Unabhängigen Finanzsenat eine Kaufbestätigung betreffend die Anteile am X. Fonds vom 30.11.2000 sowie ein Rechenschaftsbericht betreffend das Rumpfwirtschaftsjahr September bis November 2000 eingelangt. Laut Begleitschreiben vom 5. Dezember 2006 ergebe sich der errechnete Wert, mit dem die Anteile am X. Fonds erworben worden seien aus den angeführten Unterlagen. Die Höhe des am Erwerbstag gebuchten Ertragsausgleichs betrage – wie im vorgelegten Rechenschaftsbericht ersichtlich - € 137,8356 pro Anteil. Eine Darstellung der Aufgliederung des Ertragsausgleiches zu den jeweiligen Ertrags- bzw. Aufwandspositionen liege der Bw. nicht vor, da nur die Kapitalanlagegesellschaft über die hierfür notwendigen Informationen verfüge. Zur Frage, welche Überlegungen der Bw. für die Beteiligung am X. Fonds ausschlaggebend gewesen seien, wurde von der Bw. nicht Stellung genommen. Unterlagen wie Angebote, Kaufempfehlungen, Prospekte etc. wurden nicht vorgelegt.

Der Senat hat erwogen:

Spätestens vier Monate nach Ende des Geschäftsjahres gelten die nach Abzug der dafür anfallenden Kosten vereinnahmten Zinsen, Dividenden, ausschüttungsgleichen Erträge von im Fondsvermögen befindlichen Anteilen an anderen in- oder ausländischen Kapitalanlagefonds, Substanzgewinne bei nicht in einem Betriebsvermögen gehaltenen Anteilscheinen und

sonstige Erträge an die Anteilinhaber in dem aus dem Anteilsrecht sich ergebenden Ausmaß als ausgeschüttet (ausschüttungsgleiche Erträge) [§ 40 Abs. 2 Z 1 Investmentfondsgesetz idF BGBl. I 1999/106].

Die Bw. hat in der Körperschaftsteuererklärung 2000 negative ausschüttungsgleiche Erträge erklärt. Diese wurden bei der Ermittlung der Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage 2000 vorerst berücksichtigt. Infolge einer Betriebsprüfung wurde die Wiederaufnahme des Körperschaftsteuerverfahrens 2000 verfügt und der nunmehr angefochtene Körperschaftsteuerbescheid erlassen. Die Wiederaufnahme des Verfahrens erfolgte mitunter deswegen, weil von der Betriebsprüfung die Auffassung vertreten wurde, dass die Aufwendungen eines Investmentfonds mit dessen Erträgen (Zinsen, Dividenden, sonstige Erträge, Substanzgewinne) zu verrechnen sind und ein allenfalls verbleibender Rest auf Kapital zu buchen ist.

Von der Bw. wird die Verrechnung der Aufwendungen eines inländischen thesaurierenden Investmentfonds mit den von diesem Fonds erwirtschafteten Substanzgewinnen als grundlegende verfehlt erachtet, weil bei inländischen Investmentfonds streng zwischen ausschüttungsgleichen Erträgen und (thesaurierungsfähigen) nicht ausgeschütteten Substanzgewinne unterschieden wird. Im Hinblick darauf wird von der Bw. unter Bezugnahme auf die Bestimmung des § 40 Abs. 2 Z 1 Investmentfondsgesetz begehrt, die erklärten negativen ausschüttungsgleichen Erträge bei der Ermittlung der Körperschaftsteuergrundlage 2000 in eventu 2001 zu berücksichtigen. Dieses Begehren wird zudem auf die dem Erstbescheid zugrunde liegende Verwaltungspraxis und Rechtsauslegung gestützt, von der laut Bw. im Lichte des vom Gesetz vorgegebenen Vertrauensschutzes gemäß § 117 BAO nicht abgegangen werden darf.

Zu der von der Bw. vertretenen Ansicht wird vorweg angemerkt, dass § 40 Abs. 2 Z 1 Investmentfondsgesetz idF BGBl. I 1999/106 die steuerliche Behandlung von "ausschüttungsgleichen Erträgen" (fiktiven Einnahmen) regelt, wobei fiktive Einnahmen - ebenso wie tatsächlich realisierte Einnahmen - nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates niemals negativ sein können. Dass den Inhabern von Anteilen an thesaurierenden Investmentfonds mit dieser Bestimmung die Möglichkeit eröffnet worden wäre, einen allfälligen Überhang der im Zusammenhang mit ihren Fondsanteilen stehenden Ausgaben über die im Zusammenhang mit ihren Fondsanteilen stehenden Einnahmen als "negativen ausschüttungsgleichen Ertrag" geltend zu machen und mit sonstigen positiven Einnahmen zu verrechnen ist aus dem Wortlaut des § 40 Abs. 2 Z 1 Investmentfondsgesetz idF BGBl. I 1999/106 nicht ableitbar.

Auch die Entstehung und weitere Entwicklung der gegenständlichen Regelung lässt wie aus den nachstehenden Ausführungen ersichtlich wird keinerlei Anhaltspunkte dafür erkennen, dass der Gesetzgeber den Inhabern von Anteilen an thesaurierenden in- oder ausländischen Investmentfonds die Möglichkeit einräumen wollte allenfalls entstehende Verluste als "negative ausschüttungsgleiche Erträge" zu behandeln und mit deren sonstigen positiven Einkünften zu verrechnen.

Der Ansatz ausschüttungsgleicher Erträge wurde mit dem Steuerreformgesetz 1993 vorerst für ausländische Investmentfonds (§ 42 InvFG 1993 idF BGBl Nr. 818/1993) eingeführt und war gemäß den erläuternden Bemerkungen zu Art VI und VII Z 3 Steuerreformgesetz 1993 darauf gerichtet eine Besteuerungslücke – insbesondere bei Anteilsrechten an sogenannten thesaurierenden Fonds – zu schließen. Überdies sollten Wettbewerbsnachteile der österreichischen Investmentfonds deren Erträge auf Grund der für sie bestehenden Ausschüttungspflichtung praktisch immer zu einer Besteuerung führen, vermieden werden (1237 BlgNR 18. GP).

Mit BGBl. 41/1998 wurde das Investmentfondsgesetz 1993 geändert. Ziel der Investmentfondsgesetzesnovelle 1998 war es, den Marktentwicklungen der letzten Jahre Rechnung zu tragen und neue Fondstypen in Österreich zuzulassen (EB zur RV, Allgemeiner Teil, 917 BlgNR 20. GP). In einem wurde die bis dahin nur für Anteile an ausländischen Kapitalanlagefonds geltende Regelung des § 42 Abs. 2 über ausschüttungsgleiche Erträge in ihrer grundsätzlichen Konzeption in den § 40 vorgezogen und für alle – also auch für inländische – Kapitalanlagefonds in Geltung gesetzt. Im Detail wurden inhaltliche Änderungen gegenüber dem § 42 Abs. 2 idF BGBl Nr. 818/1993 vorgenommen. So wurde etwa der Zeitpunkt der fingierten Ausschüttung neu geregelt. Weiters wurde das Verhältnis zwischen dem steuerlichen Zufluss von tatsächlichen Ausschüttungen einerseits und thesaurierten Erträgen andererseits, vor allem im Hinblick auf damit im Zusammenhang stehende Problemstellungen bei der Kapitalertragsteuer, klarer geregelt. Zudem wurde vorgesehen, dass tatsächliche Ausschüttungen nicht mehr den rechtlichen Charakter ausschüttungsgleicher Erträge haben sollen. Ebenfalls neu geregelt wurde die steuerliche Behandlung nachträglich ausgeschütteter – das heißt, schon zu früheren Zeitpunkten als ausschüttungsgleicher Ertrag erfasster – Erträge (EB zu § 40 Abs. 2 und 3 InvFG, 917 BlgNR 20. GP).

Mit dem Steuerreformgesetz 2000 (BGBl. I Nr. 106/1999) wurde das Investmentfondsgesetz ein weiteres mal novelliert. Im Rahmen dieser Novelle wurde die Verlängerung der Spekulationsfrist bei Finanzanlagen und ähnlichen Wirtschaftsgütern sowie die Einführung

einer Spekulationsertragsteuer zum Anlass genommen, die Spekulationsgewinne, die im Rahmen von Investmentfonds erzielt werden, für ab 1. Oktober 2000 angeschaffte Finanzanlagen einer pauschalen Besteuerung zu unterziehen (EB zur RV, Allgemeiner Teil, 1766 BlgNR 20. GP).

Dass den Inhabern von Anteilen an thesaurierenden in- und / oder ausländischen Investmentfonds die Möglichkeit eingeräumt worden wäre, "negative ausschüttungsgleiche Erträge" geltend zu machen, die in weiterer Folge mit sonstigen positiven Einkünfte des Inhabers der Anteile verrechnet werden können, geht aus den angeführten parlamentarischen Materialien nicht hervor und ist, wie bereits ausgeführt auch aus der mit dem Steuerreformgesetz 2000 in Kraft getretenen - im gegenständlichen Zeitraum anzuwendenden Fassung des § 40 Abs. 2 Z 1 - nicht ableitbar.

Ein Eingehen auf die Frage, ob die im Zusammenhang mit einem Investmentfondsanteil anfallenden Aufwendungen mit den auf diesen Anteil entfallenden Substanzgewinnen saldiert werden dürfen oder nicht ist daher entbehrlich, zumal ein sich so oder so ergebender Verlust - gestützt auf die Bestimmung des § 40 Abs. 2 Z 1 InvFG idF BGBl. I 1999/106 – zu keiner Zeit mit anderen positiven Einkünften des Anteilsinhabers verrechnet werden konnte.

Soweit die Bw. den von ihr vertretenen gegenteiligen Standpunkt auf eine seinerzeitige Verwaltungspraxis und Rechtsauslegung stützt, von der im Lichte des vom Gesetz vorgegebenen Vertrauensschutzes gemäß § 117 BAO nicht abgegangen werden darf, ist darauf zu verweisen, dass der Verfassungsgerichtshof die Bestimmung des § 117 BAO mit Erkenntnis vom 2. Dezember 2004, G 95/04 ua aufgehoben hat. Diese Bestimmung verstößt gegen das dem B-VG zugrunde liegende rechtsstaatliche Prinzip und ist laut dem angeführten Erkenntnis des Verfassungsgerichtes auch auf offene Fälle nicht mehr anwendbar.

Dem Vorbringen, wonach das Bundesministerium für Finanzen negative ausschüttungsgleiche Erträge bei Thesaurierungsfond stets als zulässig erachtet hat (BMF 6. Juli 1995, RdW 1995, 411; BMF 17. Juli 1998, ÖStZ 1998, 554) ist entgegen zu halten, dass laut ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes eine aus dem Grundsatz von Treu und Glauben allenfalls folgende Bindung an eine erteilte Auskunft immer nur diejenige Behörde treffen kann, die die Auskunft oder die Zusage erteilt hat, und dass allgemeinen Verwaltungsanweisungen wie Richtlinien oder Erlässen unter dem Gesichtspunkt von Treu und Glauben nicht die gleiche Wirkung beigemessen werden kann wie einer verbindlichen Zusage oder Auskunft für den Einzelfall, weil der Grundsatz von Treu und Glauben ein konkretes Verhältnis zwischen

Abgabepflichtigem und Finanzamt voraussetzt, bei dem sich allein eine Vertrauenssituation bilden kann [VwGH 22.5.2002, 99/15/0119; VwGH 22. Juni 1993, 93/14/0086 u. a.]. Im übrigen sind Auskünfte und Erlässe des BMF keine gesetzmäßig kundgemachten Verordnungen und im gegenständlichen Fall ohne Bedeutung.

Die Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2000 und 2001 war daher als unbegründet abzuweisen.

Nur der Vollständigkeit halber und ergänzend wird angemerkt, dass die von der Bw. erklärten "negativen ausschüttungsgleichen Erträge" zum weitaus überwiegenden Teil darauf zurückzuführen sind, dass die Anteile des X. Fonds zu Ende des Rumpfwirtschaftsjahres massiv aufgestockt wurden (Blasebalg).

Wenn § 40 Abs. 2 Z 1 InvFG idF BGBl. I 1999/106 tatsächlich die steuerwirksame Berücksichtigung von "negativen ausschüttungsgleichen Erträgen" decken würde, wäre daher allenfalls zu untersuchen, ob die gegenständliche Gestaltung nicht als Missbrauch im Sinne des § 22 BAO anzusehen ist. Eine diesbezüglich abschließende Beurteilung ist derzeit jedoch weder erforderlich noch möglich.

Nicht erforderlich deswegen, weil der Unabhängige Finanzsenat wie bereits ausgeführt davon ausgeht, dass § 40 Abs. 2 Z 1 InvFG idF BGBl. I 1999/106 die steuerliche Behandlung von thesaurierten Erträgen eines Investmentfonds regelt und nicht als Rechtsgrundlage für die von der Bw. im Ergebnis begehrten "fiktiven Verlustausschüttungen" angesehen werden kann.

Nicht möglich deswegen, weil die Bw. eine Aufgliederung des Ertragsausgleiches zu den jeweiligen Ertrags- und Aufwandsposition nicht vorgelegt hat (der Unabhängige Finanzsenat geht davon aus, dass ihr die Kapitalanlagegesellschaft die dafür erforderlichen Informationen und Unterlagen über Anforderung zur Verfügung gestellt hätte) und zudem auch nicht bekannt gegeben hat, welche (außersteuerlichen) Überlegungen für ihre Beteiligung am X. Fonds ausschlaggebend gewesen sind.

Wien, 20. August 2007