

GZ. RV/2174-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien betreffend Körperschaftsteuer 1996 und 1997 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt 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

Die X-AG mit Sitz in Wien, ein Kreditinstitut nach dem Bankwesengesetz, war beim Finanzamt für Körperschaften als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft erfasst.

Mit Hauptversammlungsbeschluss vom 18. Juni 1997 wurde die Umwandlung gemäß §§ 2 ff UmwG durch Übertragung des Unternehmens der X-AG auf den Gesellschafter X-N.V., ein Kreditunternehmen mit Sitz in den Niederlanden (in der Folge: Bw.), zum Umwandlungstichtag 30. September 1996 beschlossen. Die Umwandlung wurde bei der X-AG am 2. Juli 1997 im Firmenbuch eingetragen und die Firma im Firmenbuch gelöscht. Die Hauptniederlassung der X-AG in Wien wurde am 29. Juli 1997 im Firmenbuch als Zweigniederlassung der Bw. mit der Bezeichnung X-N.V, Zweigniederlassung Wien, X-N.V., Vienna Branch eingetragen.

Die Bw. wurde als Gesamtrechtsnachfolgerin der X-AG beim Finanzamt für Körperschaften ab 1. Oktober 1996 als mit den Einkünften der inländischen Betriebsstätte (Zweigniederlassung) beschränkt steuerpflichtige Körperschaft erfasst. Dabei wurde in den Bescheiden jeweils die Bezeichnung X-N.V. Vienna Branch Zwnl Wien verwendet. Die Bw. selbst bezeichnet sich in ihren Abgabenerklärungen als X-N.V. ,Zweigniederlassung Wien.

In der Bilanz der X-AG zum 30. September 1996 war eine Haftrücklage gemäß § 23 Abs. 6 BWG in Höhe von S 14,849.013,49 ausgewiesen.

Laut Gewinn- und Verlustrechnung der Bw. vom 1. Oktober bis 31. Dezember 1996 wurde die Haftrücklage zur Gänze ertragswirksam aufgelöst.

Bei der Bw. wurde eine die Jahre 1996 bis 1997 umfassende Betriebsprüfung durchgeführt. Dabei wurde neben anderen, nicht strittigen Feststellungen die von der Bw. gemäß § 9 Abs. 3 UmgrStG beantragte Drittteilung auf jährlich S 2,474.836,00 des gemäß § 14 Abs. 3 KStG 1988 steuerwirksamen Teiles des Auflösungsbetrages der Haftrücklage im Betrag von S 7,424.507,00 (das ist die Hälfte des handelsrechtlichen Ertrages von S 14,849.013,49) nicht anerkannt.

Zur Begründung wurde in Tz 10 der Niederschrift über die Schlussbesprechung wortwörtlich ausgeführt:

"Da nach Meinung der Betriebsprüfung § 9 Abs. 3 UmgrStG nur auf das Ausscheiden von Wirtschaftsgütern aufgrund des Wechsels der Gewinnermittlungsart bzw. auf Gewinnerhöhungen, die sich aufgrund einer Änderung der Besteuerungsgrundsätze ergeben, anzuwenden ist und diese Fälle bei der hier durchgeföhrten Umwandlung nicht vorliegen,

kann die Verteilung der steuerpflichtigen Auflösung der Haftrücklage auf drei Jahre nicht anerkannt werden."

Aus dem Arbeitsbogen der Betriebsprüfung ist ersichtlich, dass vom Finanzamt in Besprechungen offenbar die Ansicht vertreten wurde, die in § 9 Abs. 3 UmgrStG angeführte "Änderung der Besteuerungsgrundsätze" sei nicht als eigener Tatbestand, sondern als Untertatbestand des "Wechsels der Gewinnermittlungsart" zu verstehen (Aktenvermerk der Betriebsprüferin vom 2. August 2000, Arbeitsbogen Seite 731, und vom 6. November 2000, Arbeitsbogen Seite 727).

Von der Betriebsprüfung wurde somit bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 1996 der gesamte gemäß § 14 Abs. 3 KStG 1988 steuerwirksame Auflösungsbetrag in Höhe von S 7.424.507,00 als steuerwirksam erfasst. Für 1997 wurde im Gegenzug keine Hinzurechnung des Drittelpfades von S 2.474.836,00 vorgenommen.

Die Bw. wurde vom Finanzamt für den 23. Bezirk im wiederaufgenommenen Verfahren aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung wie folgt zur Körperschaftsteuer 1996 und 1997 veranlagt:

Körperschaftsteuer 1996:

Einkünfte aus Gewerbetrieb	7.087.926,00
Verrechenbare Verluste der Vorjahre	- 3.245.481,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	3.842.445,00
Einkommen	3.842.445,00
34 % von 3.842.400	1.306.416,00
anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	- 30.000,00
Abgabenschuld	1.276.416,00

Körperschaftsteuer 1997:

Einkünfte aus Gewerbetrieb	10.255.162,00
Verrechenbare Verluste der Vorjahre	0,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	10.255.162,00
Einkommen	10.255.162,00
34 % von 10.255.200,00	3.486.768,00
Abgabenschuld	3.486.768,00

Die Bw. er hob gegen die vorgenannten Bescheide Berufung, wandte sich gegen die Nichtanerkennung der Dreijahresverteilung des gemäß § 14 Abs. 3 KStG idF BGBl 1993/818 steuerwirksamen Betrages der Haftrücklage und beantragte, die Einkünfte aus Gewerbetrieb im Körperschaftsteuerbescheid 1996 um S 4.949.671,00 auf S 2.138.255,00 herabzusetzen sowie im Körperschaftsteuerbescheid 1997 um S 2.474.836,00 auf S 12.729.998,00 zu erhöhen. Zur Begründung führte sie aus:

§ 9 Abs. 3 UmgrStG sehe für den Fall des durch die Umwandlung bewirkten Ausscheidens von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen und für Gewinnerhöhungen, die sich aus der Änderung der Besteuerungsgrundsätze ergeben, vor, dass ein sich daraus ergebender Gewinn auf Antrag in den dem Umwandlungsstichtag folgenden drei Wirtschaftsjahren gleichmäßig verteilt erfasst werden kann. Wird eine österreichische Bank AG, die kraft Gesetz zur Bildung einer Haftrücklage gezwungen ist, gemäß Art. II UmgrStG verschmelzend auf eine 100% ige EU-Mutterbank verschmolzen, sodass in Österreich eine Bankbetriebsstätte verbleibt, habe zwangsläufig die Auflösung der Haftrücklage zu erfolgen. Das Ausscheiden der Haftrücklage aus der Bilanz der österreichischen AG/Zweigniederlassung sei unmittelbare Konsequenz der Umwandlung, weshalb nach Meinung der Bw. ein Anwendungsfall des § 9 Abs. 3 UmgrStG gegeben ist. Eine Verteilung des aufzulösenden Betrages der Haftrücklage auf drei Jahre sei daher möglich.

Das BM (für Finanzen) teile in einer Einzelerledigung (Anfragebeantwortung an die Bw.) vom 26. September 2000 (ecolex, 2001, 78) die Rechtsauffassung der Bw. Darin heisst es wortwörtlich:

"Das BMF hat keine Bedenken, die mit der verschmelzenden Umwandlung eines inländischen Kreditinstitutes auf den ausländischen Hauptgesellschafter nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes iVm Art. II UmgrStG verbundene Auflösung des steuerwirksamen Teiles der seinerzeit gebildeten Haftrücklage gemäß § 14 iVm § 26a Abs. 2 KStG 1988 als Teil des Übergangsgewinnes iSd § 9 Abs. 3 UmgrStG zu behandeln und die Möglichkeit der Dreijahresverteilung in Anspruch zu nehmen."

Die Berufung wurde vom Finanzamt der Abgabenbehörde zweiter Instanz ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Bescheidadressat:

Gemäß § 1 Abs. 3 Z 1 in Verbindung mit § 21 Abs. 1 Z 1 KStG 1988 und § 98 Z 3 EStG 1988 sind Körperschaften, die im Inland weder ihre Geschäftsleitung noch ihren Sitz haben, mit ihren Einkünften im Sinne des § 98 EStG 1988 beschränkt steuerpflichtig. Der beschränkten Steuerpflicht unterliegen gemäß § 98 Z 3 EStG 1988 Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23), für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird. Gemäß § 29 Abs. 2 lit. b BAO gelten als Betriebsstätten insbesonders Zweigniederlassungen.

Die Bw. unterliegt somit in Österreich als Gesamtrechtsnachfolgerin der X-AG mit den von ihrer inländischen Betriebsstätte (Zweigniederlassung) erzielten Einkünften aus Gewerbebetrieb der beschränkten Steuerpflicht.

Als Bescheidadressat ist somit die X-N.V. selbst zu benennen. Die vom Finanzamt verwendete Bezeichnung als X-N.V. mit dem Zusatz "Vienna Branch Zwnl Wien" stellt eine Abwandlung der firmenbuchmäßigen Bezeichnung der österreichischen Zweigniederlassung der Bw. dar. Da aus den Umständen des Falles jedoch eindeutig erkennbar ist, dass die Bw. mit ihren inländischen Einkünften als beschränkt steuerpflichtig erfasst werden sollte, ist diese fehlerhafte Bezeichnung des Bescheidadressaten unbedachtlich (vgl. VwGH vom 23.4.1998, 96/15/0199, 26.4.1995, 93/13/0191,0321).

2. Auflösung der Haftrücklage nach erfolgter Umwandlung:

§ 14 KStG 1988 in der ab der Veranlagung 1994 geltenden Fassung des Steuerreformgesetzes 1993, BGBl. 818/1993, lautete:

Abs. 1) Die Hälfte der Zuführung zur Haftrücklage (§ 23 Abs. 6 des Bankwesengesetzes) ist insoweit abzugsfähig, als ihre Bemessungsgrundlage das arithmetische Mittel der in den Monatsausweisen (§ 74 Abs. 1 des Bankwesengesetzes) für die vor dem Monat des Bilanzstichtages gelegenen Monate des Wirtschaftsjahres enthaltenen Bemessungsgrundlagen für die erforderlichen Eigenmittel (§ 22 Abs. 2 des Bankwesengesetzes) um nicht mehr als 15 % übersteigen.

Abs. 2) Die bestimmungsgemäße Verwendung der Haftrücklage bleibt bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. Dabei sind Haftrücklagen (Rücklagenteile), die über das nach Abs. 1 steuerwirksam gebildete Ausmaß hinausgehen, aliquot dem steuerwirksamen und dem steuerneutralen Rücklagenteil zuzuordnen. Die nächstfolgenden Zuführungen sind in Höhe der bestimmungsgemäß verwendeten steuerwirksamen Rücklage zur Gänze nicht abzugsfähig, darüber hinausgehende Zuführungen nach Maßgabe des Abs. 1.

Abs. 3) Wird die Haftrücklage deshalb aufgelöst, weil die Verpflichtung zu ihrer Bildung dem Grunde nach weggefallen ist, so ist der Auflösungsbetrag bei Ermittlung des Einkommens zur Hälfte anzusetzen.

Gemäß § 26a Abs. 2 KStG 1988 ist § 14 Abs. 1 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 818/1993 auf Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Jänner 1997 und nach dem 31. Dezember 1995 enden, mit der Maßgabe anzuwenden, dass an Stelle der Hälfte der Zuführung zur Haftrücklage ein Viertel der Zuführung zur Haftrücklage tritt. Auf Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. Dezember 1996 enden, sind die Abs. 1 bis 3 (gemeint: des § 14 KStG 1988) nicht anzuwenden.

§ 9 Abs. 3 UmgrStG idF des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBI. 201/1996 und des Abgabenänderungsgesetzes 1996, BGBI. 797/1996, lautet:

Auf einen durch die Umwandlung bewirkten Wechsel der Gewinnermittlungsart ist § 4 Abs. 10 des Einkommensteuergesetzes 1988 anzuwenden. Diese Bestimmung gilt auch für den Fall des durch die Umwandlung bewirkten Ausscheidens von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen und für Gewinnerhöhungen, die sich aus der Änderung der Besteuerungsgrundsätze ergeben. Ein sich daraus insgesamt ergebender Gewinn ist in dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen; auf Antrag der Rechtsnachfolger ist der Gewinn einschließlich eines steuerwirksamen Buchgewinnes im Sinne des Abs. 2 in den dem Umwandlungsstichtag folgenden drei Wirtschaftsjahren verteilt zu berücksichtigen.

Art. 42 Z 9 BGBI. 201/1996 bestimmt, dass im 3. Teil (gemeint: des UmgrStG) folgende Z 4 angefügt wird:

d)... § 9 Abs. 3 und 6... sind erstmalig auf Umgründungen anzuwenden, denen ein Stichtag nach dem 31. Dezember 1995 zugrunde gelegt wird.

Art. III BGBI. 797/1996 bestimmt in Z 32, dass der 3. Teil (gemeint: des UmgrStG) wie folgt geändert wird:

32 b. Folgende Z 6 wird angefügt:

"...d) § 9 Abs. 3 und § 27 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBI. 797/1996 sind auf Umwandlungen und Realteilungen anzuwenden, denen ein Stichtag nach dem 31. Dezember 1995 zugrunde gelegt wird."

Somit ist bei der Veranlagung der Bw. zur Körperschaftsteuer 1996 auf Basis des Wirtschaftsjahres 1. Oktober bis 31. Dezember 1996 § 14 Abs. 3 KStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 1993 anwendbar.

Da der Umgründungsstichtag der 30. September 1996 ist, ist weiters § 9 Abs. 3 UmgrStG in der oben angeführten Fassung des Strukturanpassungsgesetzes 1996, BGBI. 201/1996 und des Abgabenänderungsgesetzes 1996, BGBI. 797/1996 anzuwenden.

Aus dem Wortlaut des § 9 Abs. 3 dritter Satz UmgrStG, wonach "ein sich daraus insgesamt ergebender Gewinn" in dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr (oder über Antrag in den dem Umwandlungsstichtag folgenden drei Wirtschaftsjahren gleichmäßig verteilt) zu berücksichtigen ist, ergibt sich, dass diese Bestimmung neben Gewinnerhöhungen, die sich durch einen Wechsel der Gewinnermittlungsart ergeben, gleichwertig Gewinnerhöhungen, welche sich - unabhängig von einem Wechsel der Gewinnermittlungsart -

durch ein durch die Umwandlung bedingtes Ausscheiden von Wirtschaftsgütern aus dem Betriebsvermögen oder eine durch die Umwandlung bedingte Änderung der Besteuerungsgrundsätze ergeben, anspricht.

Unter Gewinnerhöhungen, welche sich aus der Änderung der Besteuerungsgrundsätze (ohne Wechsel der Gewinnermittlungsart) fallen, kann z.B. die Auflösung der für Gesellschafter-Geschäftsführer gebildeten Abfertigungs- und Pensionsvorsorgen fallen. Durch die Bestimmung des § 9 Abs. 3 UmgrStG werden derartige Gewinnerhöhungen aus der grundsätzlichen Steuerneutralität der Buchgewinne herausgenommen (vgl. Helbich/Wiesner/Bruckner, Handbuch der Umgründungen, Lexis-Nexis, 2002, § 9 Anm. 38).

Dasselbe hat für den gegenständlichen Fall der Auflösung der Haftrücklage zu gelten:

Aus den Bestimmungen des § 9 Abs. 1 und 2 BWG und dem Verweis in § 9 Abs. 7 BWG ergibt sich, dass Kreditinstitute aus Mitgliedstaaten der Europäischen Union, welche in Österreich Bankgeschäfte betreiben, nicht zur Bildung der Haftrücklage nach § 23 Abs. 6 BWG verpflichtet sind.

Da die Bw. eine Gesellschaft mit Sitz in den Niederlanden ist, entfällt umwandlungsbedingt ab 1. Oktober 1996 die Verpflichtung zur Bildung der Haftrücklage. Ein Anwendungsfall des § 9 Abs. 3 UmgrStG ist somit gegeben.

Der Berufung ist daher vollinhaltlich statzugeben.

Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Gewerbebetrieb für 1996 ist gemäß § 14 Abs. 3 KStG 1988 der (handelsrechtlich als Ertrag erfasste) Auflösungsbetrag von S 14.849.013,49 nur zur Hälfte, das heißt mit S 7.424.507,00 anzusetzen.

Dieser steuerwirksame Betrag ist antragsgemäß gemäß § 9 Abs. 3 UmgrStG zu dritteln.

Die von der Betriebsprüfung für 1996 mit S 7.087.926,00 ermittelten Einkünfte aus Gewerbebetrieb verringern sich somit um S 4.949.671,00 auf S 2.138.255,00.

Nach Abzug verrechenbarer Verluste in gleicher Höhe ergibt sich ein Gesamtbetrag der Einkünfte von 0. Für Folgejahre verbleiben verrechenbare Verluste in Höhe von S 1.107.226.

Für 1997 ist gemäß § 9 Abs. 3 UmgrStG der Abzug von 1/3 von S 7.424.507,00, ds. S 2.474.836,00 zu gewähren. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Betriebsprüfung iHv S 10.255.162,00 verringern sich um S 2.474.836,00 auf S 7.780.326,00. Nach Abzug der verrechenbaren Verluste aus Vorjahren in Höhe von S 1.107.226,00 verbleibt ein Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von S 6.673.100,00.

Die angefochtenen Bescheide waren wie folgt abzuändern (Beträge in Schilling):

Körperschaftsteuer 1996:

Einkünfte aus Gewerbetrieb	2,138.255,00
verrechenbare Verluste	2,138.255,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	0,00
Einkommen	0,00

Körperschaftsteuer 1997:

Einkünfte aus Gewerbetrieb	7,780.326,00
verrechenbare Verluste	1,107.226,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	6,673.100,00
Einkommen	6,673.100,00
34 % Steuer	2,268.854,00
Anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	- 30.000,00
Abgabenschuld	2,238.854,00
Die Körperschaftsteuer 1997 beträgt in Euro	€ 162.703,87

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, 23. September 2003