

TE Vwgh Erkenntnis 2009/8/26 2004/13/0134

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 26.08.2009

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

37/01 Geldrecht Währungsrecht;

37/02 Kreditwesen;

Norm

InvFG 1993 §40;

KStG 1988 §17 Abs1;

KStG 1988 §17 Abs2;

KStG 1988 §17 Abs3;

KStG 1988 §7 Abs2;

KStG 1988 §7 Abs3;

1. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 01.10.2011 bis 31.08.2011 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 77/2011
2. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 01.09.2011 bis 31.12.2018 aufgehoben durch BGBl. I Nr. 61/2018
3. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 08.05.2008 bis 31.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 69/2008
4. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 31.12.2004 bis 07.05.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
5. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 06.01.2001 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
6. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 15.07.1999 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. II Nr. 79/2000
7. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
8. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 01.03.1998 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 41/1998
9. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 01.01.1994 bis 28.02.1998 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
10. InvFG 1993 Art. 2 § 40 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993

1. KStG 1988 § 17 heute
2. KStG 1988 § 17 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
3. KStG 1988 § 17 gültig ab 01.01.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
4. KStG 1988 § 17 gültig von 16.02.2005 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
5. KStG 1988 § 17 gültig von 05.10.2002 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
6. KStG 1988 § 17 gültig von 11.07.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
7. KStG 1988 § 17 gültig von 15.07.1999 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
8. KStG 1988 § 17 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
9. KStG 1988 § 17 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
10. KStG 1988 § 17 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
11. KStG 1988 § 17 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993

1. KStG 1988 § 17 heute
2. KStG 1988 § 17 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
3. KStG 1988 § 17 gültig ab 01.01.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
4. KStG 1988 § 17 gültig von 16.02.2005 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
5. KStG 1988 § 17 gültig von 05.10.2002 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
6. KStG 1988 § 17 gültig von 11.07.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
7. KStG 1988 § 17 gültig von 15.07.1999 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
8. KStG 1988 § 17 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
9. KStG 1988 § 17 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
10. KStG 1988 § 17 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
11. KStG 1988 § 17 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993

1. KStG 1988 § 17 heute
2. KStG 1988 § 17 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
3. KStG 1988 § 17 gültig ab 01.01.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
4. KStG 1988 § 17 gültig von 16.02.2005 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
5. KStG 1988 § 17 gültig von 05.10.2002 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
6. KStG 1988 § 17 gültig von 11.07.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
7. KStG 1988 § 17 gültig von 15.07.1999 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
8. KStG 1988 § 17 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
9. KStG 1988 § 17 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
10. KStG 1988 § 17 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
11. KStG 1988 § 17 gültig von 30.07.1988 bis 30.11.1993

1. KStG 1988 § 7 heute
2. KStG 1988 § 7 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
3. KStG 1988 § 7 gültig von 08.01.2021 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
4. KStG 1988 § 7 gültig von 01.03.2014 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
5. KStG 1988 § 7 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
6. KStG 1988 § 7 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
7. KStG 1988 § 7 gültig von 24.05.2007 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
8. KStG 1988 § 7 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
9. KStG 1988 § 7 gültig von 31.12.2004 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
10. KStG 1988 § 7 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
11. KStG 1988 § 7 gültig von 30.12.2000 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
12. KStG 1988 § 7 gültig von 01.05.1996 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
13. KStG 1988 § 7 gültig von 01.09.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
14. KStG 1988 § 7 gültig von 30.12.1989 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
15. KStG 1988 § 7 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. KStG 1988 § 7 heute
2. KStG 1988 § 7 gültig ab 22.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
3. KStG 1988 § 7 gültig von 08.01.2021 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
4. KStG 1988 § 7 gültig von 01.03.2014 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
5. KStG 1988 § 7 gültig von 01.04.2012 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
6. KStG 1988 § 7 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
7. KStG 1988 § 7 gültig von 24.05.2007 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
8. KStG 1988 § 7 gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
9. KStG 1988 § 7 gültig von 31.12.2004 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
10. KStG 1988 § 7 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
11. KStG 1988 § 7 gültig von 30.12.2000 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
12. KStG 1988 § 7 gültig von 01.05.1996 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
13. KStG 1988 § 7 gültig von 01.09.1993 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993

14. KStG 1988 § 7 gültig von 30.12.1989 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989

15. KStG 1988 § 7 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

Beachte

Miterledigung (miterledigt bzw zur gemeinsamen Entscheidung verbunden): 2004/13/0136 2004/13/0135

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Fuchs, Dr. Nowakowski, Dr. Pelant und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein des Schriftführers Dr. Unger, über die Beschwerde der Z AG in Wien, vertreten durch KPMG Austria GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft in 1090 Wien, Porzellangasse 51, gegen die Bescheide des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Wien, vom 1.) 30. August 2004, Zl. RV/0059-W/02,

2.) 31. August 2004, Zl. RV/0120-W/02, und 3.) 31. August 2004, Zl. RV/0183-W/02, RV/0522-W/02 und RV/2372-W/02, betreffend Körperschaftsteuer für die Jahre 1989 und 1990 (erstangefochtener Bescheid), 1992 bis 1994 (zweitangefochtener Bescheid) sowie 1995, 1996 und 1999 (drittangefochtener Bescheid), zu Recht erkannt:

Spruch

Der erstangefochtene Bescheid wird zur Gänze und der zweitangefochtene Bescheid insoweit, als er sich auf die Körperschaftsteuer für die Jahre 1992 und 1993 bezieht, wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufgehoben.

Im übrigen Umfang der Anfechtung (Körperschaftsteuer für die Jahre 1994 bis 1996) wird die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der Beschwerdeführerin Aufwendungen in der Höhe von EUR 2.553,67 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Mit den angefochtenen Bescheiden setzte die belangte Behörde - hinsichtlich der Jahre 1989 und 1990 sowie 1992 bis 1995 in teilweiser Stattgebung, hinsichtlich der Jahre 1996 und 1999 unter Abweisung der gegen die jeweiligen Bescheide des Finanzamtes erhobenen Berufungen - die von der beschwerdeführenden Versicherungsgesellschaft für diese Jahre zu entrichtende Körperschaftsteuer fest.

In der gegen diese Bescheide (mit Ausnahme der Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 im drittangefochtenen Bescheid) gerichteten Beschwerde erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihrem "Recht auf gesetzmäßige Anwendung des § 17 Abs. 3 KStG 1988 (Berechnung der Mindestbesteuerung für Versicherungsunternehmen)" insoweit verletzt, als hinsichtlich der Streitjahre bis einschließlich 1993 trotz des dies damals nicht anordnenden Gesetzeswortlautes eine abteilungs- statt unternehmensbezogene Berechnung der Mindestbesteuerung erfolgt sei, der Berechnung der Mindestbesteuerung für denselben Zeitraum entgegen der Rechtsmeinung der Beschwerdeführerin nicht der Gewinn vor Gewerbesteuer zugrunde gelegt worden sei und hinsichtlich sämtlicher Streitjahre die steuerfreien Substanzgewinne aus Investmentfondsanteilen nicht erst nach Berechnung der Mindestbesteuerung berücksichtigt worden seien. In der gegen diese Bescheide (mit Ausnahme der Festsetzung der Körperschaftsteuer für das Jahr 1999 im drittangefochtenen Bescheid) gerichteten Beschwerde erachtet sich die Beschwerdeführerin in ihrem "Recht auf gesetzmäßige Anwendung des Paragraph 17, Absatz 3, KStG 1988 (Berechnung der Mindestbesteuerung für Versicherungsunternehmen)" insoweit verletzt, als hinsichtlich der Streitjahre bis einschließlich 1993 trotz des dies damals nicht anordnenden Gesetzeswortlautes eine abteilungs- statt unternehmensbezogene Berechnung der Mindestbesteuerung erfolgt sei, der Berechnung der Mindestbesteuerung für denselben Zeitraum entgegen der Rechtsmeinung der Beschwerdeführerin nicht der Gewinn vor Gewerbesteuer zugrunde gelegt worden sei und hinsichtlich sämtlicher Streitjahre die steuerfreien Substanzgewinne aus Investmentfondsanteilen nicht erst nach Berechnung der Mindestbesteuerung berücksichtigt worden seien.

Der Verwaltungsgerichtshof hat darüber - nach Vorlage der Akten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde - erwogen:

1. Hinsichtlich des nicht nur vom dritten, sondern auch von den ersten beiden Streitpunkten betroffenen Zeitraumes bis einschließlich 1993 sind die angefochtenen Bescheide (erstangefochtener Bescheid und Teile des zweitangefochtenen Bescheides) schon aus den im hg. Erkenntnis vom 28. Juni 2006, Zl. 2002/13/0156, dargestellten

Gründen - nämlich deshalb, weil die Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin hinsichtlich des ersten Streitpunktes nach Meinung des Verwaltungsgerichtshofes zutrifft - gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben. Zur näheren Begründung kann gemäß § 43 Abs. 2 VwGG auf das genannte Erkenntnis verwiesen werden (vgl. auch die Erkenntnisse vom 13. September 2006, Zlen. 2002/13/0234, 0235, und vom 28. Februar 2007, Zl. 2004/13/0028). 1. Hinsichtlich des nicht nur vom dritten, sondern auch von den ersten beiden Streitpunkten betroffenen Zeitraumes bis einschließlich 1993 sind die angefochtenen Bescheide (erstangefochtener Bescheid und Teile des zweitangefochtenen Bescheides) schon aus den im hg. Erkenntnis vom 28. Juni 2006, Zl. 2002/13/0156, dargestellten Gründen - nämlich deshalb, weil die Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin hinsichtlich des ersten Streitpunktes nach Meinung des Verwaltungsgerichtshofes zutrifft - gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG wegen Rechtswidrigkeit des Inhaltes aufzuheben. Zur näheren Begründung kann gemäß Paragraph 43, Absatz 2, VwGG auf das genannte Erkenntnis verwiesen werden vergleiche , auch die Erkenntnisse vom 13. September 2006, Zlen. 2002/13/0234, 0235, und vom 28. Februar 2007, Zl.2004/13/0028).

2. Mit dem zweitangefochtenen Bescheid, soweit er sich nicht auf die Jahre 1992 und 1993 bezieht, und mit dem drittangefochtenen Bescheid folgte die belangte Behörde in Bezug auf den für die Zeiträume ab 1994 in der Beschwerde lediglich relevierten dritten Streitpunkt nicht der Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin, wobei sich für das nicht beschwerdegegenständliche Jahr 1999 - im Gegensatz zu den Jahren 1994 bis 1996 - aber keine auf § 17 Abs. 3 KStG 1988 gegründete Hinzurechnung ergab. 2. Mit dem zweitangefochtenen Bescheid, soweit er sich nicht auf die Jahre 1992 und 1993 bezieht, und mit dem drittangefochtenen Bescheid folgte die belangte Behörde in Bezug auf den für die Zeiträume ab 1994 in der Beschwerde lediglich relevierten dritten Streitpunkt nicht der Rechtsauffassung der Beschwerdeführerin, wobei sich für das nicht beschwerdegegenständliche Jahr 1999 - im Gegensatz zu den Jahren 1994 bis 1996 - aber keine auf Paragraph 17, Absatz 3, KStG 1988 gegründete Hinzurechnung ergab.

In den Begründungen führte die belangte Behörde aus, in§ 17 Abs. 3 KStG 1988 werde auf den "nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes" ermittelten Gewinn abgestellt und der Beschwerdeführerin sei einzuräumen, dass die Steuerfreiheit in den Ausschüttungen aus Investmentfonds enthaltener Substanzgewinne nicht im Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuergesetz, sondern im Investmentfondsgesetz (§ 40 InvFG 1993) geregelt sei. Auch die im Investmentfondsgesetz geregelte Steuerbefreiung für Substanzgewinne sei aber "bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinnes bzw. der Einkünfte zu berücksichtigen" und einer Kommentarmeinung zur insoweit vergleichbaren Rechtslage nach dem KStG 1966 i.V.m. dem InvFG (1963) sei zu entnehmen, dass "unter dem nach dem Einkommensteuergesetz und dem Körperschaftsteuergesetz ermittelten Gewinn der nach allgemeinen steuerlichen Vorschriften ermittelte Gewinn" zu verstehen sei, wozu die belangte Behörde auch auf die vergleichbare Formulierung in § 7 Abs. 2 KStG 1988 ("nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz") verwies. Mit der erwähnten Formulierung werde "somit grundsätzlich eine Gleichbehandlung von Versicherungsunternehmen mit anderen Steuerpflichtigen angeordnet", weshalb die Steuerfreiheit der Substanzgewinne "wie bei anderen Steuerpflichtigen bei der steuerlichen Gewinnbzw. Einkünfteermittlung zu berücksichtigen" sei. In den Begründungen führte die belangte Behörde aus, in Paragraph 17, Absatz 3, KStG 1988 werde auf den "nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes" ermittelten Gewinn abgestellt und der Beschwerdeführerin sei einzuräumen, dass die Steuerfreiheit in den Ausschüttungen aus Investmentfonds enthaltener Substanzgewinne nicht im Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuergesetz, sondern im Investmentfondsgesetz (Paragraph 40, InvFG 1993) geregelt sei. Auch die im Investmentfondsgesetz geregelte Steuerbefreiung für Substanzgewinne sei aber "bei der Ermittlung des steuerlichen Gewinnes bzw. der Einkünfte zu berücksichtigen" und einer Kommentarmeinung zur insoweit vergleichbaren Rechtslage nach dem KStG 1966 in Verbindung mit dem InvFG (1963) sei zu entnehmen, dass "unter dem nach dem Einkommensteuergesetz und dem Körperschaftsteuergesetz ermittelten Gewinn der nach allgemeinen steuerlichen Vorschriften ermittelte Gewinn" zu verstehen sei, wozu die belangte Behörde auch auf die vergleichbare Formulierung in Paragraph 7, Absatz 2, KStG 1988 ("nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz") verwies. Mit der erwähnten Formulierung werde "somit grundsätzlich eine Gleichbehandlung von Versicherungsunternehmen mit anderen Steuerpflichtigen angeordnet", weshalb die Steuerfreiheit der Substanzgewinne "wie bei anderen Steuerpflichtigen bei der steuerlichen Gewinnbzw. Einkünfteermittlung zu berücksichtigen" sei.

Solange der so ermittelte Gewinn unter dem Mindestgewinn nach§ 17 Abs. 3 KStG 1988 bleibe und letzterer somit zur Anwendung komme, erhöhten die steuerfreien Substanzgewinne den zu versteuernden Gewinn nur im Ausmaß des in

§ 17 Abs. 3 KStG 1988 genannten Prozentsatzes dieser Gewinne. Sie seien "daher auch nur in diesem Umfang von der Besteuerung auszunehmen". Nach den gegenteiligen Vorstellungen der Beschwerdeführerin würde sich die Steuerfreiheit der Substanzgewinne "sowohl im Bereich der Regel- oder Normalbesteuerung als auch im Bereich des Mindestgewinnes immer ungeschmälert auswirken", was nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen könne. Solange der so ermittelte Gewinn unter dem Mindestgewinn nach Paragraph 17, Absatz 3, KStG 1988 bleibe und letzterer somit zur Anwendung komme, erhöhten die steuerfreien Substanzgewinne den zu versteuernden Gewinn nur im Ausmaß des in Paragraph 17, Absatz 3, KStG 1988 genannten Prozentsatzes dieser Gewinne. Sie seien "daher auch nur in diesem Umfang von der Besteuerung auszunehmen". Nach den gegenteiligen Vorstellungen der Beschwerdeführerin würde sich die Steuerfreiheit der Substanzgewinne "sowohl im Bereich der Regel- oder Normalbesteuerung als auch im Bereich des Mindestgewinnes immer ungeschmälert auswirken", was nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen könne.

Die Beschwerdeführerin hält dem entgegen, nach dem Wortlaut des § 17 Abs. 3 KStG 1988 seien "etwaige steuerliche Spezialregelungen, die nicht im Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetz geregelt sind, bei der Ermittlung des Mindestgewinnes ... nicht zu berücksichtigen". Der Steuervorteil aus der "lex specialis" sei erst nach Berechnung der außerbücherlichen Hinzurechnung der Mindestbesteuerung in Abzug zu bringen. Die ausgeschütteten Substanzgewinne erhöhten den handelsrechtlichen Gewinn und seien zunächst zur Gänze Bestandteil des steuerlichen Gewinns. Liege dieser sodann über dem Mindestgewinn nach § 17 Abs. 3 KStG 1988, so komme letzterer nicht zur Anwendung, die Substanzgewinne würden von der Bemessungsgrundlage aber wieder in voller Höhe abgezogen. Liege der Gewinn (unter Einbeziehung der Substanzgewinne) hingegen unter dem Mindestgewinn, so komme es (durch die Hinzurechnung) zu einer Erhöhung, wobei die Substanzgewinne auch in diesem Fall in voller Höhe Bestandteil der Bemessungsgrundlage seien und nicht ersichtlich sei, weshalb nur der in § 17 Abs. 3 KStG 1988 genannte Prozentsatz davon befreit sein solle. Eine Befreiung der Substanzgewinne nur zu einem so geringen Prozentsatz sei auch mit dem Zweck der Befreiungsbestimmung nicht vereinbar. Die Beschwerdeführerin hält dem entgegen, nach dem Wortlaut des Paragraph 17, Absatz 3, KStG 1988 seien "etwaige steuerliche Spezialregelungen, die nicht im Einkommen- oder Körperschaftsteuergesetz geregelt sind, bei der Ermittlung des Mindestgewinnes ... nicht zu berücksichtigen". Der Steuervorteil aus der "lex specialis" sei erst nach Berechnung der außerbücherlichen Hinzurechnung der Mindestbesteuerung in Abzug zu bringen. Die ausgeschütteten Substanzgewinne erhöhten den handelsrechtlichen Gewinn und seien zunächst zur Gänze Bestandteil des steuerlichen Gewinns. Liege dieser sodann über dem Mindestgewinn nach Paragraph 17, Absatz 3, KStG 1988, so komme letzterer nicht zur Anwendung, die Substanzgewinne würden von der Bemessungsgrundlage aber wieder in voller Höhe abgezogen. Liege der Gewinn (unter Einbeziehung der Substanzgewinne) hingegen unter dem Mindestgewinn, so komme es (durch die Hinzurechnung) zu einer Erhöhung, wobei die Substanzgewinne auch in diesem Fall in voller Höhe Bestandteil der Bemessungsgrundlage seien und nicht ersichtlich sei, weshalb nur der in Paragraph 17, Absatz 3, KStG 1988 genannte Prozentsatz davon befreit sein solle. Eine Befreiung der Substanzgewinne nur zu einem so geringen Prozentsatz sei auch mit dem Zweck der Befreiungsbestimmung nicht vereinbar.

Sowohl die belangte Behörde als auch die Beschwerdeführerin beziehen sich mit diesen Überlegungen auf die - von Minihold (ÖStZ 2000, 191 f) anhand des Beispiels eines Investitionsfreibetrages demonstrierte - Reduktion der Wirkung derartiger Begünstigungen auf den in § 17 Abs. 3 KStG 1988 genannten Prozentsatz des von der Begünstigung zunächst erfassten Betrages in Fällen, in denen es zu einer Hinzurechnung kommt. Dass diese Reduktion dem Gesetz entspricht, wenn die Begünstigung - wie dies etwa beim Investitionsfreibetrag der Fall war - im EStG 1988 oder im KStG 1988 geregelt ist, kann angesichts des Gesetzeswortlautes nicht zweifelhaft sein. Mit der allgemein gehaltenen, auf die zweimalige Einbeziehung "in voller Höhe" abstellenden Systemvorstellung der Beschwerdeführerin lässt sich ein gegenteiliges Ergebnis daher nicht selbständig begründen. Fraglich kann nur sein, ob die erwähnte Reduktion der Wirkung der Begünstigung - im Sinne des auf den Gesetzeswortlaut bezogenen Hauptargumentes der Beschwerdeführerin - für die im vorliegenden Fall strittige Begünstigung deshalb ausbleibt, weil sie in einem anderen Gesetz geregelt ist. Sowohl die belangte Behörde als auch die Beschwerdeführerin beziehen sich mit diesen Überlegungen auf die - von Minihold (ÖStZ 2000, 191 f) anhand des Beispiels eines Investitionsfreibetrages demonstrierte - Reduktion der Wirkung derartiger Begünstigungen auf den in Paragraph 17, Absatz 3, KStG 1988 genannten Prozentsatz des von der Begünstigung zunächst erfassten Betrages in Fällen, in denen es zu einer Hinzurechnung kommt. Dass diese Reduktion dem Gesetz entspricht, wenn die Begünstigung - wie dies etwa beim Investitionsfreibetrag der Fall war - im EStG 1988 oder im KStG 1988 geregelt ist, kann angesichts des

Gesetzeswortlautes nicht zweifelhaft sein. Mit der allgemein gehaltenen, auf die zweimalige Einbeziehung "in voller Höhe" abstellenden Systemvorstellung der Beschwerdeführerin lässt sich ein gegenteiliges Ergebnis daher nicht selbständig begründen. Fraglich kann nur sein, ob die erwähnte Reduktion der Wirkung der Begünstigung - im Sinne des auf den Gesetzeswortlaut bezogenen Hauptargumentes der Beschwerdeführerin - für die im vorliegenden Fall strittige Begünstigung deshalb ausbleibt, weil sie in einem anderen Gesetz geregelt ist.

Aus dem Wortlaut allein lässt sich dies entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin aber nicht ableiten. Der bloße Umstand, dass § 17 Abs. 3 KStG 1988 den "nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes" ermittelten Gewinn (ebenso wie im Übrigen § 7 Abs. 2 KStG 1988 betreffend die Ermittlung des Einkommens) für maßgeblich erklärt, bedeutet keine Ausklammerung aller anderen Vorschriften der Rechtsordnung und im Besonderen nicht solcher, die sich - wie § 40 InvFG 1993 - u.a. darauf beziehen, in welchem Ausmaß bestimmte Beträge einer Besteuerung nach dem EStG 1988 und dem KStG 1988 zu unterziehen sind. § 17 Abs. 3 KStG 1988 verfolgt nicht das Ziel, die formale Verankerung einer Steuerbefreiung in einem der zwei erwähnten Gesetze oder in einem anderen Gesetz mit den der Beschwerdeführerin vorschwebenden, unterschiedlichen Rechtsfolgen zu verbinden. Die Bestimmung zielt darauf ab, einen Vergleich zwischen der Gewinnermittlung nach § 7 Abs. 2 und 3 KStG 1988 mit den in § 17 Abs. 1 und 2 KStG 1988 gewährten Abzügen und ohne dieselben herbeizuführen. Dass in Sondergesetzen geregelte, bei einer Besteuerung nach dem EStG 1988 und dem KStG 1988 aber zu berücksichtigende Steuerbefreiungen dabei fiktiv ausgeklammert werden sollten, um deren Wirkung im Zusammenhang mit § 17 Abs. 3 KStG 1988 in der von der Beschwerdeführerin gewünschten Weise zu steigern, bedürfte einer besonderen Anordnung des Gesetzgebers. Aus dem Wortlaut allein lässt sich dies entgegen der Auffassung der Beschwerdeführerin aber nicht ableiten. Der bloße Umstand, dass Paragraph 17, Absatz 3, KStG 1988 den "nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes" ermittelten Gewinn (ebenso wie im Übrigen Paragraph 7, Absatz 2, KStG 1988 betreffend die Ermittlung des Einkommens) für maßgeblich erklärt, bedeutet keine Ausklammerung aller anderen Vorschriften der Rechtsordnung und im Besonderen nicht solcher, die sich - wie Paragraph 40, InvFG 1993 - u.a. darauf beziehen, in welchem Ausmaß bestimmte Beträge einer Besteuerung nach dem EStG 1988 und dem KStG 1988 zu unterziehen sind. Paragraph 17, Absatz 3, KStG 1988 verfolgt nicht das Ziel, die formale Verankerung einer Steuerbefreiung in einem der zwei erwähnten Gesetze oder in einem anderen Gesetz mit den der Beschwerdeführerin vorschwebenden, unterschiedlichen Rechtsfolgen zu verbinden. Die Bestimmung zielt darauf ab, einen Vergleich zwischen der Gewinnermittlung nach Paragraph 7, Absatz 2 und 3 KStG 1988 mit den in Paragraph 17, Absatz eins und 2 KStG 1988 gewährten Abzügen und ohne dieselben herbeizuführen. Dass in Sondergesetzen geregelte, bei einer Besteuerung nach dem EStG 1988 und dem KStG 1988 aber zu berücksichtigende Steuerbefreiungen dabei fiktiv ausgeklammert werden sollten, um deren Wirkung im Zusammenhang mit Paragraph 17, Absatz 3, KStG 1988 in der von der Beschwerdeführerin gewünschten Weise zu steigern, bedürfte einer besonderen Anordnung des Gesetzgebers.

Die Beschwerde war daher insoweit, als sie sich auf die Jahre 1994 bis 1996 bezieht, gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen. Die Beschwerde war daher insoweit, als sie sich auf die Jahre 1994 bis 1996 bezieht, gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG als unbegründet abzuweisen.

3. Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008. Die Beschwerdeführerin war mit der Bekämpfung von zwei der drei angefochtenen Bescheide zumindest teilweise erfolgreich, hat dem Bund aber wegen des gänzlichen Unterliegens hinsichtlich des dritten Bescheides ein Drittel des in der Gegenschrift verzeichneten, im Sinne der zitierten Verordnung angepassten Vorlageaufwandes zu ersetzen. Schriftsatzaufwand ist der belangten Behörde in Bezug auf den drittangefochtenen Bescheid - mangels inhaltlicher Ausführungen dazu in der Gegenschrift - nicht entstanden. 3. Der Ausspruch über den Aufwandsatz gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandsatzverordnung 2008. Die Beschwerdeführerin war mit der Bekämpfung von zwei der drei angefochtenen Bescheide zumindest teilweise erfolgreich, hat dem Bund aber wegen des gänzlichen Unterliegens hinsichtlich des dritten Bescheides ein Drittel des in der Gegenschrift verzeichneten, im Sinne der zitierten Verordnung angepassten Vorlageaufwandes zu ersetzen. Schriftsatzaufwand ist der belangten Behörde in Bezug auf den drittangefochtenen Bescheid - mangels inhaltlicher Ausführungen dazu in der Gegenschrift - nicht entstanden.

Wien, am 26. August 2009

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2009:2004130134.X00

Im RIS seit

27.09.2009

Zuletzt aktualisiert am

07.01.2010

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at