

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Josef Ungericht in der Beschwerdesache der ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch GERSTGRASSER Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH, Werdenbergerstraße 39a, 6700 Bludenz, über die Beschwerde vom 27.09.2016 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 13. September 2016 betreffend Körperschaftsteuer 2015, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird dahingehend abgeändert, als die Körperschaftsteuer in Höhe von 493,00 Euro festgesetzt wird.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Die Beschwerdeführerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung (in der Folge auch kurz: Bf.), die mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft samt Einbringungsvertrag vom 12.09.2013 von A. als 100 %iger Gesellschafter gegründet wurde (Neueintragung im Firmenbuch am 04.10.2013). Das Finanzamt erließ an die Bf. den Körperschaftsteuerbescheid 2015 vom 13.09.2016, mit dem die Körperschaftsteuer unter Ansatz der Mindestkörperschaftsteuer von 1.750,00 Euro in Höhe von 1.743,00 Euro festgesetzt wurde.
2. In der dagegen von der steuerlichen Vertretung erhobenen Beschwerde vom 27.09.2016 wurde eingewendet, dass für Gesellschaften mit beschränkter Haftung, die nach dem 30. Juni 2013 gegründet worden seien, die Mindestkörperschaftsteuer gem. § 24 Abs. 4 Z 3 KStG 1988 für die ersten fünf Jahre ab dem Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht 500,00 Euro pro Jahr und in den folgenden fünf Jahren 1.000,00 Euro pro Jahr betrage. Da die Bf. mit Eintragung am 5.10.2013 im Firmenbuch nach dem 30. Juni 2013 gegründet worden sei, fände die Bestimmung gemäß § 24 Abs. 4 Z 3 KStG 1988 für die Veranlagung der Körperschaftsteuer 2015 Anwendung.

3. Das Finanzamt hat die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung vom 28.10.2016 als unbegründet abgewiesen. Die dazu vom Finanzamt angeführte Begründung lautet: „Wenn eine Kapitalgesellschaft in Zusammenhang mit Maßnahmen nach dem Umgründungssteuergesetz (insbesondere nach Art. III UmgrStG) auf einen rückbezogenen Umgründungsstichtag steuerlich rückwirkend entsteht, beginnt die Mindestkörperschaftsteuerpflicht mit dem auf den rückbezogenen Stichtag folgenden Tag zu laufen. Nach § 18 Abs. 2 UmgrStG werden der übernehmenden Kapitalgesellschaft auf diesen rückbezogenen Stichtag die Einkünfte zugerechnet.“

4. In dem seitens der steuerlichen Vertretung dagegen eingebrachten Vorlageantrag vom 23.11.2016 wird begründend ausgeführt:

„Die Ausführungen zur Begründung des abweislichen Bescheides beziehen sich zutreffend auf den Eintritt in die (Mindest-) Körperschaftsteuerpflicht in Umgründungsfällen, zumal auch der Tatbestand des § 24 (4) Zi 1 KStG an "jedes volle Kalendervierteljahr des *Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht*" anknüpft.

Unabhängig davon regelt § 26c Z 51 KStG das Inkrafttreten und die Anwendung des § 24 (4) Z3 in der Fassung des BGBl 13/2014 auf nach dem 30. Juni 2013 gegründete Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Dazu RZ 82 zu § 24 im KStG-Kommentar von Lang/Rust/Schuch/Staringer: "Der Zeitpunkt der Gründung richtet sich nach dem Gesellschaftsrecht. ... Nach den Gesetzesmaterialien soll mit dieser Vorschrift eine generelle steuerliche Gründungsprivilegierung für Gesellschaften mit beschränkter Haftung geschaffen werden" [aaO Seite 1186]

Wortlaut und Zweck des § 26c Zi 51 KStG zielen demnach eindeutig auf "nach dem 30.6.2013 gegründete ...Gesellschaften" ab; dieser Tatbestand ist erfüllt, weshalb der Antrag auf Festsetzung der Mindestkörperschaftsteuer mit EUR 500,- für 2015 aufrecht gehalten wird.“

5. Der eingebrachte Vorlageantrag vom 23.11.2016 wurde vom Finanzamt dem Bundesfinanzgericht am 21.12.2016 zur Entscheidung vorgelegt (Vorlagebericht des Finanzamtes vom 21.12.2016) und nach Darlegung des Sachverhalts folgende Stellungnahme angeführt: „Bei der am 12.9.2013 gegründeten GmbH handelt es sich nicht um eine Neugründung sondern um eine Einbringung gem. Art. III Umgründungssteuergesetz. In den Fällen, in denen eine Kapitalgesellschaft in Zusammenhang mit Maßnahmen nach dem Umgründungssteuergesetz (insbesondere nach Art. III UmgrStG) auf einen rückbezogenen Umgründungsstichtag steuerlich rückwirkend entsteht, beginnt die Mindestkörperschaftssteuerpflicht mit dem auf den rückbezogenen Stichtag folgenden Tag zu laufen.“

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt und Beweiswürdigung

Die Bf. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft samt Einbringungsvertrag vom 12.09.2013 von A. als 100 %iger Gesellschafter gegründet wurde (Neueintragung im Firmenbuch am 04.10.2013). Mit Einbringungsvertrag vom 12.09.2013 brachte A. den Betrieb seines Einzelunternehmens rückwirkend zum Stichtag 31.12.2012 unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Artikel III UmgrStG in die gleichzeitig errichtete Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Bf.) ein. Dieser Sachverhalt ergibt sich aus der gegebenen Aktenlage und ist unstrittig. Strittig ist, ob hinsichtlich der Mindestkörperschaftsteuer die begünstigende Bestimmung des § 24 Abs. 4 Z 3 KStG 1988 in der Fassung des AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 13/2014, anzuwenden ist oder nicht.

2. Rechtliche Beurteilung

§ 24 Abs. 4 KStG 1988 über die Regelung der Mindestkörperschaftsteuer lautet:

„(4) Für unbeschränkt steuerpflichtige inländische Kapitalgesellschaften und diesen vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften gilt Folgendes:

1. Es ist für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer in Höhe von 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals (§ 7 des Aktiengesetzes 1965, § 6 des GmbH-Gesetzes und Art. 4 der Verordnung (EG) Nr. 2157/2001 über das Statut der Europäischen Gesellschaft (SE), ABl. Nr. L 294 vom 10.11.2001 S. 1) zu entrichten. Fehlt bei ausländischen Körperschaften eine gesetzliche Mindesthöhe des Kapitals oder ist diese niedriger als die gesetzliche Mindesthöhe nach § 6 des GmbH-Gesetzes, ist § 6 des GmbH-Gesetzes maßgebend. Ändert sich die für die Mindeststeuer maßgebliche Rechtsform während eines Kalendervierteljahres, ist dafür die am Beginn des Kalendervierteljahres bestehende Rechtsform maßgeblich.

2. Abweichend von Z 1 beträgt die Mindeststeuer für unbeschränkt steuerpflichtige Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft für jedes volle Kalendervierteljahr 1 363 Euro.

3. Abweichend von Z 1 und 2 beträgt die Mindeststeuer für unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaften mit beschränkter Haftung in den ersten fünf Jahren ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht für jedes volle Kalendervierteljahr 125 Euro und in den folgenden fünf Jahren für jedes volle Kalendervierteljahr 250 Euro.

4. Die Mindeststeuer ist in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt, wie eine Vorauszahlung im Sinne des § 45 des Einkommensteuergesetzes 1988

anzurechnen. Die Anrechnung ist mit jenem Betrag begrenzt, mit dem die im Veranlagungsjahr oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen entstehende tatsächliche Körperschaftsteuerschuld den sich aus den Z 1 bis 3 für diesen Veranlagungszeitraum ergebenden Betrag übersteigt.“

Die o.a. Z 3 des § 24 Abs. 4 KStG 1988 wurde mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014 (AbgÄG 2014), BGBl. Nr. 13/2014, neu in Z 3 des § 24 Abs. 4 KStG 1988 eingefügt.

Zum Inkrafttreten bzw. Anwendungsbericht wird dazu in § 26c Z 51 KStG 1988 bestimmt:

„Z 51 § 24 Abs. 4 Z 3 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 13/2014 tritt mit 1. März 2014 in Kraft und ist auf nach dem 30. Juni 2013 gegründete unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaften mit beschränkter Haftung anzuwenden. Die erstmalige Festsetzung von Vorauszahlungen in Höhe der Mindeststeuer für vor dem 1. Juli 2013 gegründete Gesellschaften mit beschränkter Haftung kann im Jahr 2014 je Kalendervierteljahr noch in Höhe von jeweils 125 Euro erfolgen. Wurde für das Kalenderjahr 2014 bereits eine Vorauszahlung in Höhe der Mindeststeuer festgesetzt, ist die Vorauszahlung unter Berücksichtigung des § 6 Abs. 1 GmbHG in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 13/2014 neu festzusetzen.“

Der Gesetzgeber hat somit das Inkrafttreten bzw. den zeitlichen Anwendungsbereich des § 24 Abs. 4 Z 3 KStG 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 13/2014 in § 26c Z 51 erster Satz KStG 1988 dahingehend bestimmt, als diese mit 1. März 2014 in Kraft tritt und auf nach dem 30. Juni 2013 gegründete unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaften mit beschränkter Haftung anzuwenden ist. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage wird hierzu ausgeführt (vgl. 24 BlgNR 25. GP, Seite 15), für „nach dem 30. Juni 2013 gegründete Gesellschaften mit beschränkter Haftung soll in § 24 Abs. 4 Z 3 für die ersten fünf Kalenderjahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht eine reduzierte Mindestbesteuerung in Höhe von 125 Euro pro Kalendervierteljahr und für die folgenden fünf Kalenderjahre in Höhe von 250 Euro pro Kalendervierteljahr eingeführt werden. Damit wird eine generelle steuerliche Gründungsprivilegierung für Gesellschaften mit beschränkter Haftung geschaffen.“ Seitens der steuerlichen Vertretung der Bf. wird im Vorlageantrag unter Angabe der zitierten Kommentarstelle RZ 82 zu § 24 im KStG-Kommentar von Lang/Rust/Schuch/Staringer die Ansicht vertreten, dass sich der Zeitpunkt der Gründung nach dem Gesellschaftsrecht richte (unter Bezugnahme auf die angeführten Gesetzesmaterialien). Diese Rechtsansicht wird seitens des Bundesfinanzgerichts auf Grundlage des Gesetzestexts und der angeführten Gesetzesmaterialien geteilt (vgl. dazu auch *Kanduth-Kristen/Heidenbauer*, taxlex 2015, 120 f). Im Ergebnis kann somit der Rechtsansicht des Finanzamtes nicht gefolgt werden.

Die Gründung der gegenständlichen Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Bf.) erfolgte nach dem 30. Juni 2013 (Erklärung über die Errichtung vom 12.09.2013, Eintragung im Firmenbuch am 04.10.2013). Der angefochtene Körperschaftsteuerbescheid 2015 war somit unter Ansatz

der Mindeststeuer nach § 24 Abs. 4 Z 3 KStG 1988 (500,00 Euro) abzuändern und die Körperschaftsteuer 2015 in Höhe von 493,00 Euro festzusetzen.

Aus diesen Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

3. Zulässigkeit der Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Fall ergibt sich die Lösung der Rechtsfrage bereits aus dem ausdrücklichen Gesetzestext. Die (ordentliche) Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen diese Entscheidung ist daher nicht zulässig.

Insgesamt war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 29. Juni 2022