



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der MSL, vertreten durch Ergn, vom 14. Februar 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes L vom 17. Jänner 2007 betreffend Abweisung eines Antrages auf Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides für 2005 gemäß § 299 BAO entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

1. Mit Schreiben vom 25. September 2006 reichte die Bw. die Körperschaftsteuererklärung für 2005 beim Finanzamt ein. Sie stellte dabei folgenden Antrag:

„Antrag auf getrennte Veranlagung 2005 wegen Steuersatzänderung.“

In der Anlage erhalten sie die Körperschaftsteuererklärung 2005 der MSL (Bw.). Die angeführte Gesellschaft ist Kommanditist der N KG und beschränkt steuerpflichtig. Der Bilanzstichtag der N KG ist der 31.7. Die Gewinntangente beinhaltet daher das steuerliche Ergebnis vom 1. August 2004 bis 31. Juli 2005. In der Mehr- und Weniger-Rechnung (MWR) zum 31. Juli 2005 erfolgte daher eine Trennung der Ergebniszurechnungen. Aufgrund der Saldenlistenergebnisse wurde hinsichtlich eines Zeitraums von 1. August 2004 bis 31. Dezember 2004 und eines Zeitraumes von 1. Januar 2005 bis 31. Juli 2005 unterschieden.“

Weiters wird ausgeführt, anhand der beiliegenden MWR beantrage man folgende Veranlagung:

Mit erhöhtem Steuersatz 34%	357.322,73 €
Mit reduziertem Steuersatz	5.018.161,75 €

Eine elektronische Einreichung erfolge aufgrund des beantragten Splittings nicht.

Angeschlossen waren Beilagen in denen die Aufteilung der Ergebnisse in den beiden Zeiträumen zahlenmäßig aufgeschlüsselt wurde.

2. Die an das zuständige Finanzamt übersandte Mitteilung betreffend das berufungsgegenständliche Beteiligungsverhältnis vom 5. Oktober 2006, wies einen Beteiligungsanteil aus der N KG für das Jahr 2005 von 5.378.883,86 € aus.

Der Gewinnanteil wurde im Rahmen der Veranlagung gezwölftelt (dh. fünf Monate für das Jahr 2004 und sieben Monate für 2005). Damit ergab sich für 2004 rechnerisch ein Betrag von 2.241.201,60 € (das sind 41,66%, gerundet 42%) und für 2005 ein Betrag von 3.137.682,26 €.

Anlässlich der Bescheiderlassung (Körperschaftsteuer 2005) erfolgte durch das Finanzamt eine Aufteilung nach den von der Veranlagung festgestellten Prozentsätzen (für 2004 gerundet mit 42% = 2.259.131 €).

Die Aufteilung wurde wie folgt begründet: "Ist im Einkommen des Jahres 2005 einer Körperschaft das Ergebnis aus einer Mitunternehmerbeteiligung enthalten, gilt gem. § 26c KStG folgendes: Der Gewinnanteil der Mitunternehmerschaft ist nach lit. a (Zwölftelung – keine Wahlmöglichkeit) aufzuteilen und entsprechend zu versteuern, wobei ein Prozentsatz für den auf das Jahr 2004 entfallenden Teil des Gewinnes zu verrechnen ist (Relation Gewinn 2004/Gesamtgewinn = im konkreten Fall € 2.241.201,60/€ 5.378.883,86)."

3. Gegen den Körperschaftsteuerbescheid für 2005 vom 18. Oktober 2006 - zugestellt am 20. Oktober 2006 - wurde mit Schreiben vom 23. November 2006 Berufung eingelegt.

Man stelle den Antrag auf Ausübung des Wahlrechtes gem. § 26c Z 2 lit. c KStG, sodass das der MSL zugerechnete Ergebnis aus der N KG nach den tatsächl Ergebnissen auf die Kalenderjahre 2004 und 2005 aufgeteilt werde. Eine Zwischenbilanz der N KG zum 31. Dezember 2004 liege vor.

Die MSL sei eine beschränkt steuerpflichtige Körperschaft und besitze an der N KG eine 100%ige Mitunternehmerbeteiligung. Mit dieser Beteiligung sei MSL in Österreich Körperschaftsteuerpflichtig. Im Einkommen 2005 sei das Ergebnis aus einer Mitunternehmerschaft (N KG) enthalten. Die N KG habe ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1. August 2004 bis 31. Juli 2005.

Für Zwecke der Steuerermittlung sei gem. § 26c Z 2 lit. c KStG eine Zwischenbilanz der N KG per 31. Dezember 2004 erstellt worden, um das dem Kalenderjahr 2005 zuzurechnende Ergebnis ab 1. Januar 2005 mit dem reduzierten Steuersatz von 25% zu versteuern. Gemäß § 26c Z 2 lit. d bestehe kein Wahlrecht für die Versteuerung des Einkommens einer Personengesellschaft das einer Körperschaft zugerechnet wird nach den tatsächlichen Verhältnissen und es komme zwingend zur Zwölfteilung des Ergebnisses des Wirtschaftsjahres 2004/2005.

Aufgrund der Nichtanwendung der Wahlmöglichkeit nach § 26c Z 2 lit. c KStG erleide MSL einen Steuernachteil von rund 170.000,00 €.

Diese Unterscheidung durch den Gesetzgeber sei unsachlich. Man ersuche um rasche Vorlage der Berufung an den UFS, um rechtzeitig eine Beschwerde an den VfGH erheben zu können (Anlassfallwirkung).

4. Die Berufung vom 23. November 2006 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2005 vom 18. Oktober 2006 wurde gem. § 273 Abs. 1 BAO vom zuständigen Finanzamt zurückgewiesen. Die Zurückweisung erfolgte, weil die Berufungsfrist gem. § 245 bzw. § 276 BAO bereits abgelaufen war. Der Körperschaftsteuerbescheid 2005 vom 18. Oktober 2006 war mittels RSb-Brief nachweislich am 20. Oktober 2006 zugestellt worden. Die Berufungsfrist betrug einen Monat ab Bekanntgabe des Bescheides und war daher am 20. November 2006 abgelaufen. Die Berufungsschrift wurde am 22. November 2006 erstellt und am 23. November 2006 der Post übergeben. Die Berufung war nicht fristgerecht eingebracht und daher gem. § 273 BAO zurückzuweisen.

Die Zurückweisung wurde am 4. Dezember 2006 zugestellt.

5. Die Bw. übermittelte am 19. Dezember 2006 folgendes Schreiben an das zuständige Finanzamt:

„Innerhalb offener Frist bringen wir das Rechtsmittel der Aufhebung gem. § 299 BAO gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2005 vom 18. Oktober 2006, zugestellt am 23. Oktober 2006, ein. Im übrigen weisen wir darauf hin, dass wir gegen den Feststellungsbescheid für das Wirtschaftsjahr 2004/2005 vom 5. Oktober 2006, zugestellt am 10. Oktober 2006 (N KG), bereits am 22. November 2006 einen Aufhebungsantrag gem. 299 BAO eingebracht haben.“

Wir stellen den Antrag auf Berücksichtigung des Wahlrechtes gem. § 26c Z 2 lit. c KStG, sodass das der MSL zugerechnete Ergebnis aus der N KG nach den tatsächlichen Ergebnissen auf die Kalenderjahre 2004 und 2005 aufgeteilt wird. Eine Zwischenbilanz der N KG zum 31. Dezember 2004 liegt vor.“

Der Rest des Schreibens enthält exakt die in der Berufung vom 23. November 2006 enthaltene Begründung.

6. Mit Bescheid des Finanzamtes vom 17. Januar 2007 wurde das Ansuchen der Bw. vom 19. Dezember 2006 betreffend Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2005 vom 18. Oktober 2006 gem. § 299 BAO abgewiesen:

Die Abgabenbehörde erster Instanz könne auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufheben. Der Inhalt eines Bescheides sei rechtswidrig, wenn der Spruch des Bescheides rechtswidrig sei, nämlich wenn er gegen Gesetze, gegen Verordnungen oder gegen Gemeinschaftsrecht der Europäischen Union verstöße. Eine solche Rechtswidrigkeit liege aber im gegenständlichen Fall nicht vor, weil die Körperschaftsteuer 2005 den gesetzlichen Bestimmungen des § 26c KStG entsprechend veranlagt worden sei. Im übrigen werde inhaltlich auf die Begründung des Körperschaftsteuerbescheides 2005 vom 18. Oktober 2006 verwiesen.

Die Abweisung wurde am 22. Januar 2007 zugestellt.

7. Mit Schreiben vom 14. Februar 2007 wurde gegen den Bescheid vom 17. Januar 2007 betreffend Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2005 Berufung eingelegt.

Es werde der Antrag gestellt, den Bescheid vom 17. Januar 2007 aufzuheben und dem Antrag auf Berücksichtigung des Wahlrechtes gem. § 26c Z 2 lit. c KStG stattzugeben, sodass das der MSL zugerechnete Ergebnis aus der N KG nach den tatsächlichen Ergebnissen auf die Kalenderjahre 2004 und 2005 aufgeteilt werde.

Aufgrund der Nichtanwendung der Wahlmöglichkeit nach § 26c Z 2 lit. c KStG erleide die MSL einen Steuernachteil von 170.000,00 €.

Diese Unterscheidung durch den Gesetzgeber sei verfassungswidrig. Es sei davon auszugehen, dass die Regelung des § 26c Z 2 lit. d KStG Grundrechten die im Verfassungsrang stünden, insbesondere dem Recht auf Gleichheit sowie dem Recht auf Schutz von Eigentum, widersprächen. Die MSL werde im wesentlichen dadurch unternehmerisch tätig, dass sie 100% der Anteile an der N KG halte. Bei der Rechtsform der GesmbH & CoKG handle es sich um eine „kapitalistische Personengesellschaft“. Obwohl eine Personengesellschaft vorliege, werde diese in vielen Rechtsbereichen wie eine Kapitalgesellschaft behandelt (vgl die Offenlegung gem. § 277 ff. UBG iVm § 221 Abs. 5 UGB sowie die Aufsichtsratspflicht gem. § 29 Abs. 1 GmbHG).

Das steuerliche Ergebnis der KG werde eigenständig ermittelt und den Gesellschaftern zugeteilt. Soweit eine Kapitalgesellschaft beteiligt sei, unterliege das steuerliche Ergebnis der KöSt. Die GmbH & CoKG befände sich in einer vergleichbaren Lage wie eine herkömmliche

Kapitalgesellschaft (GmbH bzw. AG). § 26c Z 2 lit. d KStG sehe jedoch eine Regelung vor, die die GmbH & CoKG gegenüber der Kapitalgesellschaft steuerlich benachteilige. Für diese Ungleichbehandlung könne kein vernünftiger Grund ins Treffen geführt werden. Es liege daher ein Verstoß gegen den in Verfassungsrang stehenden Gleichheitssatz vor.

Ersucht werde, das Rechtsmittel rasch dem UFS vorzulegen, damit man rechtzeitig eine Beschwerde an den VfGH erheben könne (Anlassfallwirkung).

8. Am 8. März 2007 wurde die Berufung der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Strittig ist im vorliegenden Fall ausschließlich die Verfassungskonformität des § 26c Z 2 lit. d KStG 1988. Dass die erste Instanz einen dem Gesetz entsprechenden Bescheid ausgefertigt hat, indem die in § 26c Z 2 lit. a und d normierte Zwölftelung angewendet wurde, bestreitet die Bw. nicht.

Gem. Art 18 BVG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur aufgrund der Gesetze ausgeübt werden. Der Unabhängige Finanzsenat hat aus diesem Grund die obangeführten Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes solange anzuwenden, als sie dem bestehenden Rechtsbestand angehören. Der bekämpfte Bescheid erging aufgrund eines formell wirksamen Abgabengesetzes und wurde auch frei von jeglicher Willkür der Behörde erlassen. Eine unrichtige Anwendung der Gesetzesbestimmungen oder unrichtige Berechnung der steuerlichen Bemessungsgrundlagen wurde von der Bw. nicht behauptet. Der berufungsgegenständliche Bescheid weist weder formelle noch materielle Mängel auf.

Auch ein Fall der verfassungskonformen Auslegung liegt nicht vor, weil hinsichtlich der Auslegung der maßgeblichen Bestimmungen keine Zweifel bestehen

Es ist zudem nicht Aufgabe des Unabhängigen Finanzsenates, die Verfassungsmäßigkeit von Gesetzen zu überprüfen.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten:

Mit Abgaben-Rechtsmittel-Reformgesetz (BGBl I 2002/97) wurde ein Antragsrecht auf Bescheidaufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO für den Abgabepflichtigen normiert. Damit können rechtswidrige Bescheide auch noch nach Ablauf der Rechtsmittelfrist bekämpft werden. Aufhebungsgrund ist die Rechtswidrigkeit des Inhaltes des Bescheides. Vorausgesetzt ist dabei die Gewissheit dieser Rechtswidrigkeit. Inhaltliche Rechtswidrigkeit bedeutet, dass eine falsche Gesetzesauslegung oder eine falsche Gesetzesanwendung gegeben ist (Ehrke, SWK 2003, S 447).

Im gegenständlichen Fall hat die Bw. aber selbst mit ihrer Argumentation dargelegt, dass genau diese Aufhebungsgründe nicht in Betracht kommen, hat doch die Abgabenbehörde den Gesetzeswillen mit der Zwölftelung vollzogen, sodass der Spruch des bekämpften Bescheides dem Gesetz gar nicht widersprechen kann. Die Bw. will ja auch genau aus diesem Grund die Verfassungsmäßigkeit des § 26 KStG überprüfen lassen. Die Bw. stellt somit einen Antrag (nämlich auf Aufhebung des Bescheides, weil der Spruch dem Gesetz widerspricht), der aufgrund ihrer eigenen Argumentation (der Spruch entspreche dem § 26c Z 2 lit. d, wobei dieser Paragraph verfassungswidrig sei) der Intention des § 299 geradezu diametral entgegensteht.

Die Berufung war aus diesen Gründen abzuweisen.

2. Ergänzend zu den vorangehenden Ausführungen ist festzuhalten, dass auch keine Verfassungswidrigkeit des Gesetzes vorliegt. Der Gesetzgeber hat ab 1. Januar 2005 den Steuersatz im Bereich der Körperschaftsteuer von 34% auf 25% gesenkt und damit eine beträchtliche steuerliche Verbesserung für alle körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen geschaffen. In der Übergangsphase wurden gesonderte Regelungen und für den Bereich der Beteiligungsgewinne eine Zwölftelregelung normiert. Diese Regelungen sind Teil des Gesamtpaketes "Steuersatzsenkung" und in der Gesamtheit nicht unverhältnismäßig. Sie stellen keinen Regelungsexzess dar, sondern schränken lediglich kurzfristig eine mit 1. Januar 2005 eintretende Steuersatzbegünstigung ein. Die Regelungen liegen somit im Rahmen des Zumutbaren.

Beilage: 1 Anonymisierungsblatt

Linz, am 29. März 2007