

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der LL, vertreten durch Plan Treuhand GesmbH, 4020 Linz, Kudlichstraße 41 - 43, vom 30. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 16. Februar 2007 betreffend Körperschaftsteuer 2004 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe hinsichtlich der Körperschaftsteuer für 2004 betragen:

Einkommen	0,00 €
(Mindest-) Körperschaftsteuer	1.092,00 €

Entscheidungsgründe

1) Sachverhalt

Die berufungswerbende AG (im Folgenden kurz: Bw.) betreibt eine Lokalbahn. In der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2004 erklärte sie einen Verlust aus Gewerbebetrieb von 607.815,67 €. Das Finanzamt erließ am 4.10.2006 einen Körperschaftsteuerbescheid für 2004 unter Zugrundelegung der erklärten negativen Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Gesamtbetrag der Einkünfte: – 607.815,67 €, Einkommen: 0,00 €) und setzte darin die (Mindest-) Körperschaftsteuer mit 3.500,00 € fest. Dieser Bescheid wurde im Wesentlichen damit begründet, dass unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften gem. § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 (idF nach

dem VfGH-Erkenntnis vom 11.12.1997, G 441, 442/97 u.a.) für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer in Höhe von 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund oder Stammkapitales (70.000,00 € für Aktiengesellschaften) zu entrichten haben.

Gegen diesen Bescheid erhab die Bw. rechtzeitig Berufung und führte zu deren Begründung im Wesentlichen aus (Berufungsschrift vom 30.10.2006):

Es werde beantragt, die Mindestkörperschaftsteuer (MiKöSt) in Höhe der verminderten MiKöSt gem. § 24 Abs. 4 Z 3 KStG 1988 in Höhe von 1.092,00 € festzusetzen.

Die Bw., welche Anfang des 20. Jahrhunderts gegründet worden sei, sei in der Zeit zwischen 1998 bis einschließlich 2003 gem. § 5 Privatbahnunterstützungsgesetz 1988 (PBUG) persönlich von der Körperschaftsteuer (KöSt) befreit gewesen. Mit 1.1.2004 sei das Privatbahngesetz 2004 (PBG) in Kraft getreten, das als wesentliche Änderung gegenüber der bis 31.12.2003 geltenden Rechtslage den Wegfall der Körperschaftsteuerbefreiung gebracht habe. Mit der Veranlagung für 2004 sei die Bw. daher von der beschränkten in die unbeschränkte Steuerpflicht gewechselt.

§ 24 Abs. 4 Z 3 KStG lege fest, dass die Mindeststeuer abweichend von der Ziffer 1 und 2 für die ersten vier Kalendervierteljahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht für jedes volle Kalendervierteljahr 273,00 € betrage. Im ersten Jahr ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht sei daher lediglich eine MiKöSt von 1.092,00 € zu bezahlen.

Die ermäßigte MiKöSt knüpfe somit (wie auch in RZ 1499 KStR angeführt werde) an den Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht an und besage nicht, dass die Ermäßigung ausschließlich ab Gründung einer Kapitalgesellschaft oder etwa pro „Lebensdauer“ eines Unternehmens gewährt werden könne. Abgesehen davon sei die Bw. seit ihrer Gründung noch nie in den Genuss der ermäßigten MiKöSt gekommen, weil es die MiKöSt erst seit BGBl 1997/70 gebe.

Dieselbe Meinung werde auch im Kommentar von Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly vertreten in welchem ausgeführt werde, dass der ermäßigte Mindeststeuersatz unabhängig davon zum Tragen komme, ob eine neu gegründete Unternehmenseinheit vorliege, oder ob ein bereits bestehendes Unternehmen nur in neuer Rechtsform fortgeführt werde. Ausschlaggebend sei einzig und allein der Eintritt einer Kapitalgesellschaft in die unbeschränkte Steuerpflicht (Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, die Körperschaftsteuer KStG 1988, Bd. II, RZ 53.2).

Auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung erfolgte mit Bescheid vom 16.02.2007 eine Wiederaufnahme des Verfahrens gem. § 303 Abs. 4 BAO hinsichtlich Körperschaftsteuer für 2004. Mit gleichem Datum erließ das Finanzamt einen neuen Sachbescheid betreffend die Körperschaftsteuer für 2004 in welchem der Gesamtbetrag der Einkünfte mit – 605.505,67 €

aufscheint und auf Grundlage eines Einkommens von 0,00 € die (Mindest-) KöSt wiederum mit 3.500,00 € festgesetzt wurde.

2) Rechtliche Erwägungen

Da in dem nach einer Verfahrenswiederaufnahme auf Grund einer abgabenbehördlichen Prüfung am 16.02.2007 neu ergangenen Sachbescheid hinsichtlich KöSt für 2004 dem Berufungsbegehren auf Festsetzung der ermäßigten Mindeststeuer gem. § 24 Abs. 4 Z 3 KStG nicht Rechnung getragen wurde (es wurde lediglich der – negative – Gesamtbetrag der Einkünfte von – 607.815,067 € auf – 605.505,67 € verändert) gilt die Berufung gem. § 274 BAO auch als gegen den Körperschaftsteuerbescheid vom 16.02.2007 gerichtet.

Strittig ist, ob die Bw. für 2004 die ermäßigt MiKöSt gem. § 24 Abs. 4 Z 3 KStG 1988 in Anspruch nehmen kann oder nicht.

Unbestritten ist, dass die Bw. gem. § 5 Abs. 1 iVm. § 7 Abs. 1 PBUG 1988 idF. BGBl. I, 1999/82, in den Jahren 1999 bis 2003 von der persönlichen Körperschaftsteuerpflicht befreit war. Diese KöSt.-Befreiung ist mit dem am 1.01.2004 in Kraft getretenen PBG 2004 ausgelaufen, mit anderen Worten: die Bw. ist mit diesem Zeitpunkt wiederum in die unbeschränkte KöSt.-Pflicht eingetreten.

Die Bestimmung des § 24 Abs. 4 Z 3 KStG in der für das Berufungsjahr geltenden Fassung (BGBl. I, 2001/59) lautet:

"Abweichend von Z 1 und 2 beträgt die Mindeststeuer für die ersten vier Kalendervierteljahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht für jedes volle Kalendervierteljahr 273,00 €"

Die Ermäßigung der MiKöSt für die ersten vollen Kalendervierteljahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht wurde mit BGBl. I, 1997/70 eingeführt. Nach den Intentionen des Gesetzgebers wurde diese Steuerermäßigung „für neu gegründete Kapitalgesellschaften im Interesse der Förderung von Unternehmensgründungen“ eingeführt (vgl. 751 d.B., XX. GP sowie SWK Nr. 18/1997, T 82).

Die MiKöSt knüpft an die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht an, bei beschränkt Steuerpflichtigen „aller Art“ entfällt daher auch die Mindeststeuer. Konsequenter Weise bezieht sich somit eine persönliche KöSt.-Befreiung – wie etwa jene, die nach dem PBUG 1988 vorgesehen gewesen war – auch auf die Mindeststeuer. Dies ergibt sich aus der Einteilung des § 1 KStG, wonach steuerbefreite Körperschaften nach § 1 Abs. 3 Z 3 unter die beschränkte Steuerpflicht fallen; die MiKöSt knüpft jedoch an die unbeschränkte Steuerpflicht an. Tritt daher eine Kapitalgesellschaft in eine Steuerbefreiung ein bzw. aus einer Steuerbefreiung aus, dann endet bzw. beginnt die Steuerpflicht (siehe Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, a.a.O. Tz. 42 und 43 zu § 24 und den dort zitierte Literaturhinweis).

Auf Grund der oben erläuterten persönlichen Steuerbefreiung nach dem PBUG 1988 ist somit

die Bw. 1999 aus der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht ausgeschieden und mit Auslaufen dieser Steuerbefreiung ab 2004 wiederum in die unbeschränkte Steuerpflicht eingetreten.

Die Ermäßigung der Mindeststeuer gilt nach dem klaren Wortlaut des (oben wörtlich zitierten) Gesetzes für die ersten vier Kalendervierteljahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht (Hervorhebung durch die Berufungsbehörde). Eine Einschränkung dieser Begünstigungsbestimmung etwa auf den erstmaligen Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht oder auf neu gegründete Kapitalgesellschaften kann diesem Gesetzeswortlaut nicht entnommen werden, auch wenn dies – wie aus den oben angeführten parlamentarischen Materialien hervorgeht – die Absicht des Gesetzgebers gewesen sein mag. Die Grenze für die Auslegung einer gesetzlichen Bestimmung bildet der mögliche Wortsinn des Normtextes (vgl. Ritz, BAO-Kommentar³, Tz. 3 zu § 21 und die dort zitierte Judikatur) Die Formulierung „Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht“ ist selbst klar und eindeutig und daher nicht weiter auslegungsbedürftig. Eine einschränkende Auslegung in der Weise, dass die strittige Ermäßigung der Mindeststeuer der Bw. nicht gewährt werden kann, weil sie vor der zeitlich befristeten persönlichen KöSt.-Befreiung durch das PBUG 1988 bereits unbeschränkt steuerpflichtig war und daher – nach Auslaufen der Befreiung – wiederum in die unbeschränkte Steuerpflicht eingetreten ist, ist nach Ansicht der Berufungsbehörde auf Grund des klaren und eindeutigen Gesetztestextes, der eine derartige Einschränkung nicht enthält, somit nicht möglich.

Der Berufung gegen den angefochtenen KöSt.-Bescheid für 2004 war aus diesen Gründen stattzugeben und die Körperschaftsteuer für 2004 gem. 24 Abs. 4 Z 3 KStG 1988 mit 1.092,00 € (4*273,00 für vier Kalendervierteljahre) festzusetzen.

Linz, am 8. April 2008