

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. N in der Beschwerdesache Bf., Bescheidbeschwerden vom 13. Oktober und 17. November 2014 gegen die Körperschaftsteuervorauszahlungsbescheide 2014 und 2015 vom 12. September und 16. Oktober 2014 des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf, Marxergasse 4, 1030 Wien, zu Recht erkannt:

Die Beschwerden werden als unbegründet abgewiesen, die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

## Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.), eine mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 20. Dezember 2010 gegründete GmbH, bringt **Verfassungswidrigkeit** von **§ 26c Z 51 KStG 1988** vor.

Laut offenem Firmenbuch erfolgte die Eintragung der Bf. am 24. Dezember 2012 (Antrag auf Eintragung eingelangt am 22. Dezember 2012). Angegebener Geschäftsgegenstand der Bf. ist "Leasing von Mobilien und Immobilien, der Handel mit Immobilien".

Die Bf. ist im Inland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Die Stammeinlage der Bf. beträgt seit Gründung unverändert 35.000 Euro und ist vom einzigen Gesellschafter zur Hälfte (17.500 Euro) eingezahlt.

### a) Bescheide

Die belangte Behörde (bel. Beh.) erließ die **Bescheide**:

Datum	Körperschaftsteuer- Vorauszahlung	€
12.09.2014	2014	1.437,00
16.10.2014	2015	1.750,00

mit folgender Begründung: "Gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 ist bei unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften (bzw. diesen vergleichbaren ausländischen Körperschaften) für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer in der Höhe von 5 % eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals zu entrichten. Bei ausländischen Körperschaften ist mindestens auf die gesetzliche Mindesthöhe des Stammkapitals für Gesellschaften mit beschränkter Haftung abzustellen."

Für das Jahr 2014 gab die bel. Beh. an: "Die Vorauszahlung war gemäß § 26c Z 51 KStG 1988 unter Berücksichtigung des § 6 Abs. 1 GmbHG in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 13/2014 neu festzusetzen."

Die abschließende Begründung des Bescheides für 2015 lautet: "Abweichend davon beträgt gemäß § 24 Abs. 4 Z 3 iVm § 26c Z 51 KStG 1988 die Mindeststeuer bei nach dem 30. Juni 2013 gegründeten unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaften mit beschränkter Haftung für die ersten fünf Jahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht für jedes volle Kalendervierteljahr 125 € und in den folgenden fünf Jahren für jedes volle Kalendervierteljahr 250 €."

#### b) Beschwerden

Gegen diese Bescheide erhob die Bf. die **Beschwerden vom 13. Oktober und 17. November 2014** und brachte vor, mit den beiden bekämpften Bescheiden würden die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer gemäß § 26c Z 51 KStG neu festgesetzt. Die Bescheide würden dem Wortlaut des Gesetzes entsprechen, jedoch sei die genannte Bestimmung **verfassungswidrig**.

Die Bf. möchte insbesondere auf folgende Punkte hinweisen:

##### 1. Zweck und Wirkung von § 24 Abs. 4 Z 3 KStG:

Das KStG lege in § 24 Abs. 4 Z 3 fest, dass 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 betrage. In den Erläuterungen zur Regierungsvorlage für das Abgabenänderungsgesetz 2014 begründe der Gesetzgeber diese Norm mit der Schaffung "einer generellen steuerlichen Gründungsprivilegierung für Gesellschaften mit beschränkter Haftung".

Die Wirkung dieser Bestimmung reiche weit über die Gründungsphase hinaus, schaffe eine Begünstigung für die Dauer von insgesamt zehn Jahren und verringere die Belastung neu gegründeter als auch junger Unternehmen.

##### 2. Verfassungswidrigkeit von § 26c Z 51 KStG - Grundlagen:

Durch § 26c Z 51 KStG werde die Anwendbarkeit von § 24 Abs. 4 Z 3 KStG auf nach dem 30. Juni 2013 gegründete unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaften mit beschränkter

Haftung eingeschränkt. Alle Gesellschaften, die vor diesem willkürlich gewählten Datum gegründet wurden, müssten die volle Mindestkörperschaftsteuer von Euro 1.750 bezahlen, auch wenn sie ansonsten durch § 24 Abs. 4 Z 3 KStG begünstigt wären.

Die Norm des § 26c Z 51 KStG bewirke somit eine Diskriminierung von Gesellschaften mit Gründungsdatum vor 1. Juli 2013 für die Dauer von bis zu zehn Jahren. Dies widerspreche dem **Gleichheitssatz des Art. 7 Abs. 1 erster Satz B-VG**.

### 3. Verfassungswidrigkeit von § 26c Z 51 KStG - Vergleich der Gesamtbelastung:

Die Gesamtbelastung an Mindest-Körperschaftsteuer sei bei Gesellschaften mit Gründungsdatum vor 1. Juli 2013 wesentlich höher als bei Gesellschaften, die nach dem 30. Juni 2013 gegründet worden seien. Folgend würden exemplarisch die Belastung zweier Gesellschaften verglichen:

Gründung	2013	2014	2015	2016	2017
	€	€	€	€	€
30.06.2013	250	1.437	1.750	1.750	1.750
01.07.2013	250	500	500	500	500
Differenz	0	937	1.250	1.250	1.250
Gründung	2018	2019	2020	2021	2022
	€	€	€	€	€
30.06.2013	1.750	1.750	1.750	1.750	1.750
01.07.2013	750	1.000	1.000	1.000	1.000
Differenz	1.000	750	750	750	750

§ 26c Z 51 KStG führe zur ungleichen steuerlichen Behandlung gleicher Sachverhalte.

Körperschaften würden bis zu zehn Jahre lang bei gleicher Bemessungsgrundlage im selben Jahr ungleich besteuert.

### 4. Verfassungswidrigkeit von § 26c Z 51 KStG - praktische Auswirkung:

Die Mindest-Körperschaftsteuer gelte gemäß § 24 Abs. 4 Z 4 KStG als Vorauszahlung, die in folgenden Veranlagungszeiträumen anzurechnen sei. Die Höhe der Vorauszahlung sei somit nur dann unerheblich, wenn die Körperschaft in der Zeit ihres Bestehens insgesamt einen Gewinn erwirtschaftet, der zu einer höheren Körperschaftsteuerschuld führt als der Summe der Mindest-Körperschaftsteuern.

[Die] Statistik Austria publiziere jährlich eine Statistik zur Körperschaftsteuer, die aktuellsten Daten würden die Jahre 2007 bis 2009 betreffen. Folgend werde der Anteil an

Körperschaften dargestellt, deren Gewinn zu einem niedrigeren Körperschaftsteuerbetrag als der Mindest-Körperschaftsteuer führen würde:

	2007	2008	2009
Gewinn <= 0	44.621	47.969	49.565
Gewinn > 0 und <= 8.000	22.172	22.339	22.800
Summe mit Gewinn <= 8.000	66.793	70.308	72.365
Fälle gesamt	113.173	117.331	120.192
	%	%	%
Anteil mit Gewinn <=8.000	59,02	59,92	60,21

Daraus ergebe sich: Bei der überwiegenden Mehrheit der Körperschaften reiche der Gewinn nicht aus, um die Mindest-Körperschaftsteuer abzudecken. Die Mindest-Körperschaftsteuer wirke nicht als Vorauszahlung, sondern entfalte faktisch die Wirkung einer Endbesteuerung.

Die ungleiche Steuerbelastung aufgrund § 26c Z 51 KStG habe bei der überwiegenden Mehrheit der Körperschaften dauerhafte Wirkung.

##### 5. Mindest-Körperschaftsteuer der Bf.:

Die Bf. sei im Dezember 2010 gegründet worden und unterliege seit dem 1. Quartal 2011 der Mindest-Körperschaftsteuer. Im Jahr 2014 (2015) habe sich die Bf. im vierten (fünften) Bestandsjahr befunden.

Gemäß § 24 Abs. 4 Z 3 KStG betrage die Mindest-Körperschaftsteuer für die Bf. daher EUR 125 pro Quartal bzw. EUR 500 für die gesamten Jahre 2014 und 2015.

Die Bf. beantrage die Ausfertigung von berichtigten Bescheiden unter Nichtanwendung der Bestimmungen des § 26c Z 51 KStG in der Fassung des AbgÄG 2014.

##### c) Keine Berufungsverentscheidung

In den beiden Vorlageberichten an das BFG gab die bel. Beh. an:

Sachverhalt: Die Mindestkörperschaftsteuer knüpfe an die für die Gründung einer GmbH erforderliche gesetzliche Mindesthöhe des Stammkapitals an. Das Mindeststammkapital von GmbHs sei mit dem Abgabenänderungsgesetz 2014 (In-Kraft-Treten mit 1. März 2014) von 10.000 Euro auf 35.000 Euro erhöht worden. Die kalendervierteljährlich zu entrichtende Mindeststeuer betrage pro Kalenderjahr 5 Prozent des gesetzlichen Mindeststammkapitals von 35.000 Euro, insgesamt somit 1.750 Euro. Für das Kalenderjahr 2014 ergebe sich jedoch durch die unterjährige Erhöhung des Mindeststammkapitals lediglich eine Mindeststeuer von 1.437,50 Euro, da die Mindeststeuer für das erste Quartal noch auf Basis eines Mindeststammkapitals von

10.000 Euro zu bemessen war. Die Bf. sei 2010 gegründet worden. Bedingt durch das Abgabenänderungsgesetz 2014 sei die Körperschaftsteuervorauszahlung 2014 neu zu bemessen und mit 1.437 Euro festzusetzen gewesen. Bekämpft werde nun, dass die begünstigende Vorschrift des § 24 Abs. 4 Z 3 KStG (KVZ in den ersten fünf Jahren 125 Euro für jedes volle Kalendervierteljahr und in den folgenden fünf Jahren 250 Euro für jedes volle Kalendervierteljahr) aufgrund der Bestimmung des § 26c Z 51 KStG, wonach § 24 Abs. 4 Z 3 KStG nur auf nach dem 30. Juni 2013 gegründete Gesellschaften anzuwenden sei, nicht zur Anwendung komme. Die Einschränkung der Anwendung des § 24 Abs. 4 Z 3 KStG auf Gesellschaften, die nach dem 30. Juni 2013 gegründet worden seien, bewirke [laut Bf.] eine Diskriminierung jener Gesellschaften mit Gründungsdatum vor diesem Zeitpunkt. Dies widerspräche dem Gleichheitsgrundsatz gemäß Art. 7 B-VG.

Als Stellungnahme dazu gab die bel. Beh. an, Abgabenbehörden hätten die bestehenden gesetzlichen Vorschriften anzuwenden und nicht die Verfassungsmäßigkeit abgabenrechtlicher Bestimmungen zu überprüfen. Die angefochtenen Bescheide seien gesetzeskonform ergangen. Es werde daher die Abweisung der Beschwerde beantragt.

Da die Beschwerde ausschließlich die Verfassungswidrigkeit von § 26c Z 51 KStG zum Inhalt habe und keine anderen Einwendungen erhoben würden, würden die Beschwerden gemäß § 262 Abs. 3 BAO ohne Erlassung einer BVE vorgelegt.

#### ***Über die Beschwerden wurde erwogen:***

§ 262 Abs. 3 BAO bestimmt: Wird in der Bescheidbeschwerde lediglich die Gesetzwidrigkeit von Verordnungen, die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen oder die Rechtswidrigkeit von Staatsverträgen behauptet, so ist keine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen, sondern die Bescheidbeschwerde unverzüglich dem Verwaltungsgericht (BFG) vorzulegen.

1.

Die für die vorliegenden Beschwerden einschlägigen Gesetzesbestimmungen (idF AbgÄG 2014, BGBl I 2014/13) lauten:

#### **§ 24 Abs. 4 KStG 1988:**

"Für unbeschränkt steuerpflichtige inländische Kapitalgesellschaften und diesen vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften gilt Folgendes:

Z 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.

**Z 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.

**Z 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.

Z 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 Vorgängerbestimmung des Z 3 von § 24 Abs. 4 KStG 1988 idF GesRÄG 2013, BGBl I 2013/109, entfiel gänzlich.

### **§ 26c Z 51 KStG 1988:**

"§ 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."

## 2.

Artikel 7 Abs. 1 B-VG und Art. 2 StGG bestimmen die Gleichheit aller Staatsbürger vor dem Gesetz.

Für die am 20. Dezember 2010 als GmbH gegründete Bf. beträgt die Vorauszahlung an Mindestköperschaftsteuer jährlich 5% ihres Stammkapitals von 35.000 Euro, somit 1.750 Euro (2013: 1.437 Euro).

Die Neufassung des Abs. 3 von § 24 Abs. 4 iVm § 26c Z 51 KStG 1988 stellt sich als "Reparatur" eines Steuerausfalls aufgrund der Schaffung von neuen GmbHs "light" laut GesRÄG 2013, mit dem damaligen reduzierten Stammkapital von 10.000 Euro (anstatt davor wie für die Bf. 35.000 Euro) ab dem 1. Juli 2013 dar (vgl. die Darstellung bei Kanduth-Kristen/Gregori, taxlex 2014, 112).

Die Bf. fiel in keinem Zeitpunkt unter die Bestimmungen dieser GmbHs "light", es wurde auch keine Kapitalherabsetzung durchgeführt.

Im vorliegenden Fall liegt somit keine Ungleichbehandlung vor:

Die Bf. verlangt die Anwendung einer Bestimmung, die vom Gesetzgeber zur Rücknahme von Begünstigung für andere – nicht in die Kategorie der Bf. fallende - GmbHs erlassen wurde.

Wie im vorliegenden Fall steht es dem Gesetzgeber frei, sachlich ungleiche Fälle auch ungleich zu behandeln.

Die Bf. wendet sich auch nicht gegen die Neueinführung der GmbHs "light" durch das GesRÄG 2013, die schon damals eine Begünstigung für ab dem 1. Juli 2013 gegründete GmbHs "light" vorsah und machte damals selbst – wie bereits festgestellt – auch nicht von einer Kapitalherabsetzung (§ 54 Abs. 3 GmbHG idF GesRÄG 2013, diese Bestimmung wurde als Ausgleich für damals bereits bestehende GmbHs wie die Bf. mit dem höheren Stammkapital von 35.000 Euro eingeführt) Gebrauch.

H. Herda, ""GmbH "light" – Die Reform der Reform"", wbl 2014, 361, legt auf Seite 368 dar, dass die Situation für vor dem 30. Juni 2013 gegründete GmbHs "verfassungsrechtlich besonders problematisch" sei, wenn sie von der Möglichkeit der Kapitalherabsetzung auf 10.000 Euro nach dem GesRÄG 2013, Gebrauch gemacht haben und damit die Mindestkörperschaftsteuer praktisch sofort wieder auf 1.750 Euro jährlich steigt. Diese Bedenken treffen jedoch gerade auf den Fall der Bf., die von dieser Kapitalherabsetzung keinen Gebrauch macht und bei der überdies die Mindestkörperschaftsteuer gleich blieb, nicht zu.

### 3.

Für den Standpunkt der Bf. ist auch nichts aus dem Beschluss OGH 9.10.2014, 6 Ob 111/14p, Antrag an den VfGH auf Aufhebung bestimmter Bestimmungen des GmbHG jeweils idF AbgÄG 2014, zu gewinnen, da der OGH für eine gesetzliche Beibehaltung des niedrigeren Stammkapitals von 10.000 Euro plädiert, grade das jedoch für die Bf. mit einem unveränderten Stammkapital von 35.000 Euro keine Auswirkung haben kann.

Überdies gilt die abgabenrechtliche Neuregelung für die Mindestkörperschaftsteuer in den ersten zehn Jahren für alle nach dem 30. Juni 2013 gegründete GmbHs, nicht nur für die damaligen GmbHs "light".

Die von der Bf. vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken werden aus den oben genannten Gründen nicht geteilt.

Die Belastung der Bf. an Mindestkörperschaftsteuer entspricht im Grunde jener vor dem AbgÄG 2014 und wird eine Verfassungswidrig der Rechtslage vor dieser Gesetzesänderung von der Bf. offenbar nicht empfunden.

Die Bescheidbeschwerde gegen die auf Grund der geltenden Gesetzeslage erlassenen Bescheide an Körperschaftsteuervorauszahlungen für die Jahre 2014 und 2015 werden daher als unbegründet abgewiesen.

**Eine Revision an den VwGH wird zugelassen**, weil von der Neuregelung der Mindestkörperschaftsteuer eine Vielzahl von vor dem 1.Juli 2013 gegründeter GmbHs, die nicht von einer Kapitalherabsetzung Gebrauch macht haben, betroffen ist und dazu bisher eine Auseinandersetzung des VwGH mit etwaigen von ihm gehegten verfassungsrechtlichen Bedenken fehlt.

Wien, am 4. Dezember 2014