



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 18

GZ. RV/0211-W/06

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adr.1, vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes X. betreffend Körperschaftsteuervorauszahlungen für das Jahr 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. (Berufungswerberin) betreibt in der Rechtsform einer GmbH u.a. das Gewerbe der Metalltechnik und hat ihren Stichtag für den Jahresabschluss am letzten Tag im Februar des jeweiligen Jahres (Bilanzstichtag).

Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 2. Mai 2005 errichtet, wobei in Anrechnung auf die Stammeinlage die Einbringung des nicht protokollierten Einzelunternehmens des nunmehrigen geschäftsführenden Alleingeschäftlers unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Artikel III des Umgründungssteuergesetzes mit dem Einbringungstichtag 28. Februar 2005 erfolgte.

Das Finanzamt erließ am 25. Oktober 2005 einen Vorauszahlungsbescheid mit dem die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2005 mit € 819,00 festgesetzt wurden.

Begründend wurde ausgeführt, dass gemäß § 24 Abs. 4 Z 3 KStG 1988 die Mindeststeuer bei unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften für die ersten vier Kalendervierteljahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht für jedes volle Kalendervierteljahr € 273 betrage.

Nach Ablauf der vier Kalendervierteljahre richte sich die Höhe der Mindeststeuer nach § 24 Abs. 4 Z 1 oder 2 KStG.

Die Bw. erhab gegen diesen Bescheid mit Schriftsatz vom 17. November 2005 Berufung und führte begründend aus, der Bescheid sei aktenwidrig und rechtswidrig. Zur Rechtswidrigkeit werde darauf verwiesen, dass in § 7 KStG die Einkunftsermittlung normiert und in dessen Absatz 5 geregelt werde, dass Steuerpflichtige, die nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet seien (GmbH), ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben dürften; in diesem Fall sei der Gewinn bei Ermittlung des Einkommens für jenes Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem das Wirtschaftsjahr ende. § 2 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 seien anzuwenden.

Mit Stichtag 28. Februar 2005 sei das Einzelunternehmen unter Inanspruchnahme der Bestimmungen des Umgründungssteuergesetzes in die errichtete Bw. eingebraucht worden und laut Satzung Ende das erste Wirtschaftsjahr am 28. Februar 2006.

Es Ende daher im Kalenderjahr 2005 kein die Bw. betreffendes Wirtschaftsjahr und sei daher die Vorschreibung einer Körperschaftsteuer für 2005 gesetzwidrig.

Aktenwidrig sei der Bescheid deswegen, weil alle diese Voraussetzungen amtsbekannt seien, da sämtliche Unterlagen vorgelegt worden seien. Die Bw. stelle daher neuerlich den Antrag die Körperschaftsteuer-Vorauszahlungen 2005 mit Null festzusetzen.

In der am 16. Dezember 2005 gemäß § 276 BAO ergangenen Berufungsvorentscheidung wurde der Berufung teilweise stattgegeben.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass sich bei Körperschaften des § 1 Abs. 2 Z 2 und 3 KStG 1988 der Beginn der Steuerpflicht nach den §§ 2 und 3 KStG 1988 richte.

Die Gesellschaft sei mit 2. Mai 2005 vertraglich gegründet und im Firmenbuch am 15. Juni 2006 eingetragen worden.

Habe eine Kapitalgesellschaft ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr, beziehe sich die Mindestkörperschaftsteuer unabhängig davon auf das Kalenderjahr bzw. das Kalendervierteljahr. Ergebe es sich bei der Gründung einer Kapitalgesellschaft, dass im Gründungsjahr selbst kein Wirtschaftsjahr Ende, bestehne wegen der grundsätzlichen Anknüpfung an die unbeschränkte Steuerpflicht trotzdem Mindestkörperschaftsteuerpflicht. In diesem Fall werde das Vergleichseinkommen mit Null angesetzt.

Im Gründungsjahr betrage die Mindestkörperschaftsteuer für das Kalendervierteljahr Euro 273,00. Im gegenständlichen Fall liege daher Mindestkörperschaftsteuerpflicht für 2 Kalendervierteljahre in Höhe von Euro 546,00 vor.

Die Bw. erhab mit Schriftsatz vom 9. Jänner 2006 Berufung (Anm.: Vorlageantrag) gegen die Berufungsvorentscheidung vom 16. Dezember 2005 und führte begründend wie folgt aus:

Das Finanzamt irre in seiner Begründung, die sich auf § 1 Abs. 2 Z 2 und 3 KStG 1988 sowie die dort erwähnten §§ 2 und 3 KStG 1988 beziehe.

Im Gründungsjahr, in dem das abweichende Wirtschaftsjahr nicht ende, entstehe keine Körperschaftsteuerpflicht. Gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 sei der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen habe. Gemäß § 7 Abs. 5 KStG 1988 dürften Steuerpflichtige, die nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet seien, ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben; in diesem Fall sei der Gewinn bei der Ermittlung des Einkommens für jenes Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem das Wirtschaftsjahr ende. § 2 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes sei anzuwenden.

Es sei daher für die Ermittlung der Körperschaftsteuer nicht das Kalenderjahr der Gründung, sondern das Kalenderjahr in dem das Wirtschaftsjahr ende für die Festsetzung der Körperschaftsteuervorauszahlungen entscheidend. Im Kalenderjahr 2005 ende kein Wirtschaftsjahr und es komme daher konsequenterweise zu keiner Steuererklärung, deren Veranlagung Voraussetzung für die Verrechnung einer Körperschaftsteuervorauszahlung wäre.

Es sei daher die Festsetzung einer Körperschaftsteuervorauszahlung 2005 gesetzwidrig und stelle die Bw. daher den Antrag, sie ersatzlos aufzuheben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Verfahren, ob die bescheidmäßige Festsetzung von Mindestkörperschaftsteuer bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr nur für den Zeitraum im Kalenderjahr, in dem das Wirtschaftsjahr endet, zulässig ist (Ansicht der Bw.) oder ob auch im Kalenderjahr, in dem kein Wirtschaftsjahr endet, die Mindestkörperschaftsteuer festzusetzen ist (Ansicht des Finanzamtes).

Der unabhängige Finanzsenat hat folgenden Sachverhalt als erwiesen angenommen:

Die Bw. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Die Bw. wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 2. Mai 2005 durch Einbringung des nicht protokollierten Einzelunternehmens des nunmehrigen geschäftsführenden Alleingeschäftlers unter Inanspruchnahme der umgründungsteuerlichen Begünstigungen des Artikels III des Umgründungssteuergesetzes mit dem Einbringungstichtag 28. Februar 2005 errichtet.

Punkt V. der "Erklärung über die Errichtung einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung" lautet – auszugsweise zitiert – wie folgt:

"V. Stammkapital:

Das Stammkapital der Gesellschaft beträgt € 35.000,-- (Euro fünfunddreißigtausend).

Die Stammeinlage von € 35.000,-- wird von L., ... zur Gänze übernommen. L. bringt in Anrechnung auf diese Stammeinlage nunmehr den ganzen Betrieb seines bisher nicht protokollierten und seit mehr als fünf Jahren bestehenden Einzelunternehmens "L." mit allen Rechten und Pflichten als Gesamtsache unter Verzicht auf die Liquidation auf der Grundlage der Einbringungsbilanz zum 28.2.2005 (achtundzwanzigsten Februar zweitausendfünf), Beilage ./1, mit dem Stichtag dieser Bilanz in die zum ausschließlichen Zweck der Fortführung dieses Betriebes zu gründende Bw. unter Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Artikel III Umgründungssteuergesetz mit allen Aktiven und Passiven ein. ..." (siehe Dauerbelege, K-Akt, S 7f).

Die Gesellschaft hat ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr, welches jeweils am ersten März eines jeden Jahres beginnt und am 28. Februar, beziehungsweise im Falle eines Schaltjahres am 29. Februar, des darauffolgenden Jahres endet (siehe Gesellschaftsvertrag, S 5). Der Stichtag für den Jahresabschluss ist daher der letzte Tag im Februar (Bilanzstichtag).

Die Bw. wurde am 15. Juni 2005 ins Firmenbuch eingetragen (siehe Firmenbuchauszug, K-Akt, Dauerbelege S 5f).

Dieser Sachverhalt war rechtlich wie folgt zu beurteilen:

§ 1 Abs. 2 KStG 1988 lautet – auszugsweise zitiert – wie folgt:

"(2) Unbeschränkt steuerpflichtig sind Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben. Als Körperschaften gelten:

1. Juristische Personen des privaten Rechts. ..."'

§ 4 Abs. 1 KStG lautet – auszugsweise zitiert – wie folgt:

"(1) Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 sind ab jenem Zeitpunkt steuerpflichtig, in dem die Rechtsgrundlage wie Satzung, Gesellschaftsvertrag oder Stiftungsbrief festgestellt ist und sie erstmalig nach außen in Erscheinung treten. ..."'

§ 14 Abs. 2 UmgrStG laut wie folgt:

"(2) Die Einkünfte des Einbringenden sind hinsichtlich des einzubringenden Vermögens so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang mit Ablauf des Einbringungstichtages erfolgt wäre."

§ 18 Abs. 2 UmgrStG lautet – auszugsweise zitiert – wie folgt:

"(2) § 14 Abs. 2 gilt für die übernehmende Körperschaft mit Beginn des dem Einbringungstichtag folgenden Tages, soweit in Abs. 3 und in § 16 Abs. 5 keine Ausnahmen vorgesehen sind. ..."

§ 24 Abs. 4 Z 1 u. 3 KStG 1988 lauten – auszugsweise zitiert – wie folgt:

"(4) Für unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften 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 ... zu entrichten. ...

3. 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 Euro."

Die Bw. ist eine Körperschaft im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988 und daher grundsätzlich ab jenem Zeitpunkt steuerpflichtig, in dem die Rechtsgrundlage (Gesellschaftsvertrag) festgestellt ist und sie erstmalig nach außen in Erscheinung tritt.

Im gegenständlichen Fall wurde die Bw. aber durch Einbringung unter Inanspruchnahme des Artikel III Umgründungssteuergesetz mit dem Einbringungstichtag 28. Februar 2005 errichtet.

Gemäß § 18 Abs. 2 UmgrStG in Verbindung mit § 14 Abs. 2 UmgrStG sind die Einkünfte der übernehmenden Körperschaft mit Beginn des dem Einbringungstichtag folgenden Tages zu ermitteln.

Dass der Bw. bereits auf diesen rückbezogenen Stichtag Einkommen zuzurechnen ist, setzt den Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht logischerweise voraus (siehe Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 24 Rz 51.1).

Da aber die Mindestkörperschaftsteuerpflicht auf den Beginn der Steuerpflicht abstellt (siehe dazu abermals Bauer/Quantschnigg/Schellmann, Werilly, Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 24 Rz 51), die Bw. in Zusammenhang mit Maßnahmen nach Artikel III auf einen rückbezogenen Einbringungstichtag steuerlich entstanden ist, beginnt die Mindestkörperschaftsteuerpflicht mit dem auf den rückbezogenen Stichtag folgenden Tag zu laufen und ist der dem Einbringungstichtag 28. Februar 2005 folgende Tag der 1. März 2005.

Da gemäß § 24 Abs. 4 Z 3 die Mindeststeuer für die ersten vier Kalendervierteljahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht für jedes volle Kalendervierteljahr 273 Euro beträgt und zwischen dem 1. März 2005 und dem 31. Dezember 2005 drei volle Kalenderjahr liegen, war für 2005 eine Mindeststeuer in Höhe von € 819,00 festzusetzen.

Der vom steuerlichen Vertreter der Bw. ins Treffen geführte § 7 Abs. 5 KStG 1988 normiert, dass bestimmte Steuerpflichtige ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben dürfen und in diesem Fall der Gewinn bei Ermittlung des Einkommens für jenes Kalenderjahr zu berücksichtigen ist, in dem das Wirtschaftsjahr endet. Die zitierte Gesetzesstelle trifft aber keine Aussage über den Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht und die Entrichtung der Mindestkörperschaftsteuer und gehen daher diese Ausführungen ins Leere.

Wenn die steuerliche Vertretung der Bw. ausführt, dass im Gründungsjahr, in dem das abweichende Wirtschaftsjahr nicht ende, keine Körperschaftsteuerpflicht entstehe, ist ihr der klare Wortlaut des § 24 Abs. 4 Z 3 KStG 1988 entgegenzuhalten, wonach die Mindeststeuer für die ersten vier Kalendervierteljahre **ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht** für jedes volle Kalendervierteljahr 273 Euro beträgt.

Wenn die Bw. weiters ausführt, es ende kein Wirtschaftsjahr im Kalenderjahr 2005 und könne daher keine Vorauszahlung festgesetzt werden, die mit einer Steuer aufgrund einer Veranlagung für das Jahr 2005 verrechnet werden könne, so ist ihr entgegenzuhalten, dass auch die für die Kalendervierteljahre 2005 festgesetzte Mindeststeuer bei der Veranlagung im Kalenderjahr 2006 auf die Körperschaftsteuer angerechnet werden kann.

"Die Mindeststeuer ist zeitlich unbegrenzt auf die tatsächliche Körperschaftsteuer späterer Jahre wie eine Vorauszahlung iS des § 45 EStG 1988 anzurechnen ... " (siehe Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftsteuer KStG 1988, § 24 Tz 58).

Die im abweichenden Wirtschaftsjahr angefallenen Gewinne werden nach § 7 Abs. 5 KStG 1988 jenem Kalenderjahr zugerechnet, in dem das Wirtschaftsjahr endet. Im gegenständlichen Fall werden die Gewinne des Wirtschaftsjahres 1. März 2005 bis 28. Februar 2006 dem Jahr 2006 zugerechnet. Damit liegt bei der Bw. im Kalenderjahr 2005 ein Einkommen von Null vor und ist bei einem Einkommen von Null die Mindestkörperschaftsteuer vorzuschreiben.

Wenn der steuerliche Vertreter der Bw. ausführt, der Bescheid sei deswegen aktenwidrig, weil alle die in der Berufung angeführten Voraussetzungen amtsbekannt seien, da sämtliche Unterlagen vorgelegt worden seien, ist dem entgegenzuhalten, dass die Entscheidung unter Berücksichtigung sämtlicher vorgelegter Unterlagen getroffen wurde und daher die behauptete Aktenwidrigkeit nicht vorliegt.

Da der unabhängige Finanzsenat vom Bestehen der unbeschränkten Steuerpflicht für drei volle Kalendervierteljahre im Jahr 2005 ausgeht und sich daraus eine Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von € 819,00 errechnet, ist diesbezüglich eine Abweichung zur mit Berufungsvorentscheidung festgesetzten Mindestkörperschaftsteuer für zwei Kalendervierteljahre in Höhe von € 546,00 gegeben.

Wien, am 10. Jänner 2007