

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Dkfm. Reinhard Deutner, Steuerberater, 5026 Salzburg, Olivierstraße 12, vom 2. Dezember 2004 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 26. November 2004 betreffend Körperschaftsteuervorauszahlungen 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für 2005 werden festgesetzt mit € 131.484,64.

Entscheidungsgründe

Mit dem angefochtenen Bescheid setzte das Finanzamt für das Jahr 2005 (und Folgejahre) Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer mit € 170.271,88 fest.

Begründend führte das Finanzamt aus, dass die für die Festsetzung der Vorauszahlungen maßgebliche Veranlagung das Jahr 2003 betreffe. Gemäß § 24 Abs. 3 KStG 1988 iVm § 45 Abs. 1 EStG 1988 sei daher die maßgebliche Abgabenschuld in Höhe von € 156.212,73 um 9% erhöht worden.

In der Berufung wird vorgebracht, dass die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2005 auf Basis eines Einkommens (des Jahres 2003) von € 459.449,-- und einer 9%igen Erhöhung, also eines Einkommens von insgesamt € 500.799,41 mit einem Steuersatz von 34%, somit mit € 170.271,88 bemessen und festgesetzt worden sei.

Das Finanzamt habe hiebei offensichtlich übersehen, dass auf Grund der Steuerreform 2005 der Körperschaftsteuersatz nur mehr 25% betrage. Die Bw. begehre daher, die

Körperschaftsteuervorauszahlung für 2005 (nur) mit 25% von € 500.799,41, folglich mit € 125.199,85 festzusetzen.

Die Bw. wurde daraufhin vom Finanzamt aufgefordert, eine Prognoserechnung beizubringen. Dieser Aufforderung entsprach die Bw. nicht.

In weiterer Folge wies das Finanzamt die Berufung ab. Begründend wurde ausgeführt, dass dem Begehr eines Steuerpflichtigen auf Herabsetzung von Vorauszahlungen nur dann entsprochen werden könne, wenn die Voraussetzungen hiefür vollständig offen gelegt und nachgewiesen werden würden. Eine Tarifänderung als solche stelle keinen Grund für eine Abänderung der nach § 45 Abs. 1 EStG berechneten Vorauszahlung dar.

Im Vorlageantrag bemängelte die Bw. nochmals, dass die festgesetzte Vorauszahlung am Boden eines nicht mehr gültigen Tarifes berechnet worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach § 24 Abs. 1 KStG 1988 wird die Körperschaftsteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraumes) nach dem Einkommen veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat.

Gemäß § 24 Abs. 3 Z. 1 KStG 1988 sind die Vorschriften des EStG 1988 über die Veranlagung und Entrichtung der Körperschaftsteuer sinngemäß anzuwenden.

Nach § 45 Abs. 1 EStG 1988 hat der Steuerpflichtige auf die Einkommen(Körperschaft-)steuer Vorauszahlungen zu entrichten. Die Vorauszahlung wird wie folgt berechnet:

- Einkommen(Körperschaft-)steuerschuld für das letztveranlagte Kalenderjahr.
- Der so ermittelte Betrag wird, wenn die Vorauszahlung erstmals für das dem Veranlagungszeitraum folgende Kalenderjahr wirkt, um 4%, wenn sie erstmals für ein späteres Kalenderjahr wirkt, um weitere 5% für jedes weitere Jahr erhöht.

Der letztzitierte Satz des EStG 1988 bewirkt (mit Wirksamkeit ab 1. 1. 1989) "eine automatische Valorisierung der Vorauszahlungen" (vgl. den Bericht des Finanzausschusses über die Regierungsvorlage 621 der Beilagen: Bundesgesetz über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen – Einkommensteuergesetz 1988 – EStG 1988; 673 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XVII. GP).

Dem liegt die Überlegung zu Grunde, dass die Höhe der Vorauszahlungen möglichst der für das letztveranlagte Jahr festgesetzten Einkommen(Körperschaft-)steuer entsprechen soll. Der Gesetzgeber geht aber gleichzeitig von einer jährlich steigenden Einkommen(Körperschaft-)steuer aus, weswegen Vorauszahlungen für die dem

Veranlagungsjahr folgenden Kalenderjahr um die angeführten pauschalen Beträge erhöht werden (siehe Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, Anm. 9 und 10 z. § 45 EStG 1988).

Der Zweck der Bestimmungen des angesprochenen § 45 Abs. 1 EStG 1988 besteht darin, in pauschaler und möglichst einfacher Weise die auf das laufende Einkommen entfallende Einkommen(Körperschaft-)steuer zu ermitteln - eben primär durch Aufwertung der Steuerschuld des letztveranlagten Jahres – und dem Steuergläubiger Zahlung in dieser Höhe bereits während der laufenden Erzielung des Einkommens zuzuführen (vgl. VwGH 29.7.1997, 95/14/0017)

Ungeachtet dessen kann das Finanzamt gemäß § 45 Abs. 4 EStG 1988 die Steuer anpassen, die sich für das laufende Kalenderjahr voraussichtlich ergeben wird.

Dies ist sowohl über begründeten Antrag des Steuerpflichtigen als auch von Amts wegen möglich. Der Antrag des Steuerpflichtigen wird in der Regel auf Herabsetzung der festgesetzten Vorauszahlung lauten. Im Antrag muss die voraussichtliche Höhe der Besteuerungsgrundlage für das laufende Jahr zB durch Vorlage einer Zwischenbilanz oder einer Aufstellung über die Umsatzentwicklung, den Hinweis auf spezifische Gewinnminderungen, wie beispielsweise den Ausfall einer größeren Forderung, glaubhaft gemacht werden. Das Finanzamt kann zB auf Grund von Steigerungen der Umsatzsteuervorauszahlungen auf höhere Erträge schließen, wird aber vor der Erhöhung der Vorauszahlungen den Steuerpflichtigen zu hören haben (vgl. Hofstätter – Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Anm. 4 z. § 45 EStG 1988).

Nach § 22 Abs. 1 KStG 1988 idF BGBl. 818/1993 betrug die Körperschaftsteuer vom Einkommen ab der Veranlagung für das Jahr 1994 34%. Gemäß § 22 Abs. 1 KStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 2005, BGBl. I 2004/57 (in der Folge: StRefG), beträgt die Körperschaftsteuer vom Einkommen ab der Veranlagung für das Jahr 2005 25% (vgl. § 26c Z 2 KStG 1988 idF StRefG).

§ 26c Z 5 KStG 1988 (idF StRefG) legt Nachstehendes fest:

Sind die Verhältnisse des Kalenderjahres 2004 oder eines früheren Kalenderjahres für die Festsetzung einer Vorauszahlung für das Kalenderjahr 2005 oder eines späteren Kalenderjahrs maßgeblich oder sind Vorauszahlungen für diese Zeiträume vor dem In-Kraft-Treten dieser Bestimmung erstmalig festgesetzt worden, gilt Folgendes:

Beantragt der Steuerpflichtige eine Herabsetzung der Vorauszahlung, darf diesem Antrag nur stattgegeben werden, wenn die Voraussetzungen dafür anhand einer konkreten und

detaillierten Einschätzung seines voraussichtlichen **Einkommens** vollständig offen gelegt und nachgewiesen werden.

§ 26c Z 5 KStG 1988 (idF StRefG) trat – mangels ausdrücklicher anderer Bestimmung - mit dem Ablauf des Tages seiner Freigabe zur Abfrage (d. i. d. 4. Juni 2004) in Kraft.

Die Erläuterungen zur Regierungsvorlage zum StRefG (451 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XXII: GP) führen Folgendes aus:

"Ziele und Probleme"

Die Österreichische Bundesregierung sieht in ihrem Regierungsprogramm für diese Legislaturperiode eine umfassende Steuerreform vor. Diese größte Steuerreform der 2. Republik wird in zwei Steuerreformetappen umgesetzt.. Die erste Etappe 2004 wurde bereits im Budgetbegleitgesetz 2003 beschlossen und mit 1. Jänner 2004 in Kraft gesetzt. Die zweite Etappe 2005 soll nunmehr noch wesentliche umfassender Entlastungen ... bringen.

...

Lösungen:

...

- Der Körperschaftsteuersatz wird deutlich abgesenkt. Die Bemessungsgrundlage wird durch Abschaffung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung sowie die Abschaffung der steuerfreien Übertragung stiller Reserven verbreitert.

- An die Stelle der bestehenden Organschaftsregelung tritt eine moderne, international attraktive Gruppenbesteuerung.

- Die steuerliche Abzugsfähigkeit einer bestimmten versicherungstechnischen Rückstellung wird verbessert.

...

Auswirkungen auf das Abgabenaufkommen

Die Steuerreform wirkt sich auf die Erträge der Abgaben in den einzelnen Jahren wie folgt aus (in Millionen €)

	2005	2006	2007ff
Körperschaftsteuersatzsenkung	- 500	- 1.450	- 975
Gruppenbesteuerung		- 100	- 100
Versicherungstechnische Rückstellungen		- 25	- 25

Zu § 26c (Z 5) KStG 1988 treffen die Erläuternden Bemerkungen keine Aussagen.

Ausgehend von den dargestellten Bestimmungen des KStG 1988 iVm jenen des EStG 1988, den angesprochenen Erläuternden Bemerkungen sowie den erwähnten Literatur- und Judikaturmeinungen ergeben sich für den vorliegenden Berufungsfall die folgenden Konsequenzen:

Grundsätzlich bemessen sich die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer entsprechend dem Inhalt der eingangs bereits dargestellten Bestimmungen des § 45 Abs. 1 EStG 1988 (iVm § 24 Abs. 1 Z 3 KStG) ausgehend von der Körperschaftsteuerschuld des letztveranlagten Kalenderjahres, die sich unter Bedachtnahme auf das der Veranlagung zu Grunde gelegten (steuerpflichtige) Einkommen (im gegenständlichen Fall: 2003) errechnet. Diese Steuerschuld wird durch bestimmte, prozentmäßig festgesetzte Erhöhungsbeträge (vorliegendenfalls 9%) valorisiert, da der Gesetzgeber von einer – offenbar auf Basis des Wirtschaftswachstums steigenden Gewinnerwartung – jährlich steigenden Körperschaftsteuer ausgeht (vgl. Doralt, a. a. O.).

Eine etwaig gegenüber dem letztveranlagten Jahr auf Grund allgemeiner Umstände steigende Gewinnerwartung (wie beispielsweise auf Grund des Wirtschaftswachstums) wird demnach generell bereits durch die angesprochenen Erhöhungsbeträge Rechnung getragen (siehe nochmals VwGH 29.7.1997, 95/14/017).

Ein (begründeter) Antrag auf Herabsetzung (bzw. eine amtswegige Erhöhung) der derart berechneten und festgesetzten Vorauszahlungen hat demgegenüber (nur) im Falle des Vorliegens von das voraussichtlich erzielbare Einkommen beeinflussender Umstände (beispielsweise Forderungsausfälle, Umsatzereinbrüche bzw. -steigerungen u. a. m.) Platz zu greifen (siehe Hofstätter – Reichel, a. a. O.).

Vor dem Hintergrund dessen ist ein Abgabepflichtiger, der sein Begehren auf Herabsetzung festgesetzter Vorauszahlungen auf derartige Umstände stützt, gemäß § 26c Z 5 KStG 1988 idF StRefG demnach nunmehr jedenfalls verhalte, dieselben vollständig offen zu legen und nachzuweisen (vgl. in diesem Zusammenhang auch den Wortlaut des § 26c Z 5 KStG 1988 idF StRefG: "... anhand einer konkreten und detaillierten Einschätzung seines voraussichtlichen **Einkommens** ...").

Im gegenständlichen Fall wurden Gründe der angesprochenen Art (konkret: Umstände dafür, dass das im Jahr 2005 von der Bw. voraussichtlich erzielbare Einkommen wesentlich von jenem der valorisierten Vorauszahlungsberechnung zu Grunde gelegten abweicht) von der Bw. nun nicht vorgebracht. Die Bw. stützt ihr Herabsetzungsbegehren vielmehr auf im **Rechtsbereich** gelegene Gründe, und zwar konkret auf den ab der Veranlagung für das Jahr 2005 (ohne Nachweisführung welcher Art auch immer zwingend) zur Anwendung zu gelangenden verminderten Körperschaftsteuersatz von 25%.

Insoweit ist daher - zumal die Summe der Vorauszahlungen jenem Steuerbetrag entsprechen soll, der sich auf Grund des voraussichtlich erzielbaren Einkommens jenes Kalenderjahres, für das die Vorauszahlungen geleistet werden, einerseits und der in diesem Jahr geltenden

Rechtslage andererseits errechnet (siehe VfGH 29.6.2002, G11/02) - das Herabsetzungsbegehren der Bw. berechtigt.

Zu berücksichtigen war jedoch, dass das StRefG auch die Bemessungsgrundlagen (u. a. durch Abschaffung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung) verbreitert hat. Zumal die Bw. im Jahr 1993 die Verzinsung ihres Eigenkapitalzuwachses (€ 23.063,24) als Betriebsausgabe abgezogen hat, musste die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Körperschaftsteuervorauszahlung für 2005 entsprechend berichtigt werden.

Der Berufung war demnach letztlich teilweise Folge zu geben und die Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer für das Jahr 2005 wie folgt zu berechnen:

Einkommen für das letztveranlagte Kalenderjahr (2003)	459.449,22	
+ Eigenkapitalzuwachs	<u>23.063,24</u>	
	482.512,46	
Tarif gemäß § 22 Abs. 1 KStG idF BGBl. I 2004/57	x 25 %	120.628,11
Erhöhung gemäß § 24 Abs. 3 KStG iVm § 45 Abs. 1 EStG	+ 9%	<u>10.856,53</u>
Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer 2005		131.484,64

Klagenfurt, am 18. März 2005