

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Albert Salzmann in der Beschwerdesache XY, vertreten durch STB, gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2012 des Finanzamt Linz vom 24.04.2015 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde vom 3.6.2015 wird als unbegründet abgewiesen.

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

## **Entscheidungsgründe**

### *Sachverhalt:*

Im Anschluss an ein Außenprüfungsverfahren hat das Finanzamt Linz (FA) den am 28.11.2013 erlassenen Körperschaftsteuerbescheid 2012 gem. § 293b BAO berichtigt und am 24.4.2015 einen neuen Körperschaftsteuerbescheid für 2012 erlassen. In diesem Bescheid hat das FA die Übertragung von stillen Reserven gem. § 12 Abs. 1 EStG 1988 als Rechtswidrigkeit beurteilt, die auf der Übernahme offensichtlicher Unrichtigkeiten aus der Abgabenerklärung beruht.

Mit Schreiben der steuerlichen Vertreterin vom 3.6.2015 erhebt die Beschwerdeführerin (Bf.) Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2012 vom 24.4.2015.

In der Beschwerde wird ausschließlich die Verfassungswidrigkeit des vom FA angewendeten § 12 Abs. 1 EStG 1988 idF des StReformG 2005 behauptet. Die Bf. sieht die Verfassungswidrigkeit der genannten Norm dadurch gegeben, weil diese in gleichheitswidriger Weise die Übertragung von bei der Veräußerung von Wirtschaftsgütern aufgedeckten stillen Reserven ausschließlich natürlichen Personen vorbehält.

Insbesondere führt die Bf. aus, dass zwar die Materialien zum Steuerreformgesetz 2005 den Ausschluss der Körperschaften vom Instrument des § 12 EStG 1988 damit begründeten, weil die Herabsetzung der Körperschaftsteuersatzes von 34 % auf 25

% im Gegenzug zu einer vergleichsweise wesentlich geringeren Steuerbelastung der Körperschaften führten.

Allerdings übersehe der Bundesgesetzgeber dabei, dass die Regelung des § 12 Abs. 1 EStG 1988 lediglich auf den Zeitpunkt der Steuerschuld abstelle und nicht mit der Höhe der Steuerschuld in Zusammenhang stehe.

Eine Änderung der Höhe der Steuer vermöge eine Schlechterstellung in Bezug auf den Zeitpunkt der Versteuerung nicht zu rechtfertigen. Denn eine solche Annahme müsse in letzter Konsequenz nämlich unmittelbar zu einer Verfassungswidrigkeit der betreffenden Bestimmungen führen, sobald die Körperschaftsteuer wieder erhöht oder die Einkommensteuer gesenkt und der angenommene Vorteil somit neutralisiert werde.

Am 22.6.2015 hat das FA die Beschwerde zur Entscheidung elektronisch dem Bundesfinanzgericht (BFG) vorgelegt. Die Erlassung einer Beschwerde hatte gem. § 262 Abs. 3 BAO zu unterbleiben.

#### *Rechtslage:*

§ 7 Abs 1 und 2 KStG idF des StReformG 2005 lauten:

*"(1) Der Körperschaftsteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.*

*(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 2b und § 2 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988."*

§ 12 Abs. 1 EStG 1988 idF des StReformG 2005 lautet:

*" **Natürliche Personen** können stille Reserven (Abs. 2), die bei der Veräußerung von Anlagevermögen aufgedeckt werden, von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten oder den Teilbeträgen der Anschaffungs- oder Herstellungskosten des im Wirtschaftsjahr der Veräußerung angeschafften oder hergestellten Anlagevermögens absetzen."*

#### *Erwägungen und rechtliche Würdigung:*

Im Beschwerdefall sind Sachverhalt und verfahrensrechtlicher Titel unstrittig.

Beschwerdegegenständlich ist ausschließlich die von der Bf. behauptete

Verfassungswidrigkeit des § 12 Abs. 1 EStG 1988 idF des StReformG 2005.

Durch das StReformG 2005, BGBl. I 57/2004, wurde die Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven auf natürliche Personen ("Natürliche Personen können ...") beschränkt. Diese Neufassung des § 12 trat nach § 124b Z 95 EStG 1988 stichtagsbezogen für stille Reserven, die nach dem 31. Dezember 2004 aufgedeckt wurden, in Kraft. Körperschaften können daher nach diesem Stichtag aufgedeckte stille Reserven nicht mehr nach § 12 EStG 1988 (die Ertragsteuer aufschiebend) übertragen.

Aus den Gesetzesmaterialien des StReformG 2005 (451 der Beilagen XXII. GP - Regierungsvorlage - Materialien zu Z 4 und Z 23 (§ 12, § 124b Z 95) gehen folgende diesen Bestimmungen zu Grunde liegende Intentionen hervor:

*"Die Möglichkeiten der Übertragung stiller Reserven (Bildung von Übertragungsrücklagen) soll auf natürliche Personen beschränkt werden. Diese Einschränkung steht im Zusammenhang mit der Herabsetzung des allgemeinen Körperschaftssteuersatzes von 34% auf 25%.*

*Verfassungsrechtlich erscheint der Ausschluss von Körperschaften vom Instrument des § 12 EStG 1988 unbedenklich, weil die Herabsetzung des Körperschaftssteuersatzes zu einer vergleichsweise wesentlich geringeren Steuerbelastung der Körperschaften führt, die den Ausschluss von Investitionsbegünstigungen als systemkonsequent erscheinen lässt. Überdies besteht nur bei einem progressiven Steuertarif ein besonderer Bedarf nach einer allfälligen Gewinnglättung durch Inanspruchnahme des § 12 EStG 1988."*

Grundsätzlich ist zur behaupteten Verfassungswidrigkeit wegen gleichheitswidriger Behandlung von natürlichen Personen einerseits und Körperschaften andererseits festzustellen, dass die unterschiedliche Behandlung von Körperschaften per se nicht verfassungswidrig ist. Insbesondere wird hier auf die Entscheidung des VfGH vom 20.06.1983, B 33/80, zu § 12 EStG 1972 verwiesen.

Auch wenn es sich beim Ausschluss der Körperschaften vom Instrument des § 12 EStG 1988 um eine zeitpunktbezogene Schlechterstellung im Vergleich zu natürlichen Personen handelt und die im Gegenzug erfolgte Senkung des linearen Steuersatzes für Körperschaften die Abgabenhöhe selbst betrifft, ist dabei zu berücksichtigen, dass aufgrund des linearen Körperschaftssteuersatzes das Instrument des § 12 EStG 1988 ausschließlich eine zeitliche Verschiebung der Steuerlast (und damit einen bloßen Zinsgewinn) bewirkt, bei natürlichen Personen jedoch aufgrund des progressiven Einkommensteuersatzes eine Abmilderung von absoluten Steuerspitzen durch § 12 EStG 1988 bewirkt wird.

Vor dem Hintergrund dieser unterschiedlichen Wirkungen des § 12 EStG 1988 und der gleichzeitig erfolgten Steuersatzsenkung für Körperschaften vermag das BFG auch vor dem Hintergrund des allgemeinen Sachlichkeitsgebotes keine Verfassungswidrigkeit zu erkennen.

Zukünftige Erhöhung des Körperschaftsteuersatzes oder auch die aktuelle Senkung der Einkommensteuersätze sind für sich auf deren Verfassungskonformität zu überprüfen.

Eine rückwirkende Verfassungswidrigkeit des § 12 Abs. 1 EStG 1988 idF des StReformG 2005 kann das BFG daraus nicht ableiten.

Abschließend wird auf die UFS-Entscheidung vom 5.10.2010 zur Geschäftszahl RV/0094-L/10 verwiesen. In diesem hinsichtlich der zu klärenden Rechtsfrage (Verfassungswidrigkeit des § 12 Abs. 1 EStG 1988 idF des StReformG 2005) gleichgelagerten Fall, wurde VfGH-Beschwerde zur Zl. B 1619/10 eingebracht. Der VfGH hat die Behandlung der Beschwerde mit Beschluss vom 21.2.2011 abgelehnt. Das VwGH-Verfahren dazu wurde mit Beschluss eingestellt (VwGH 31. 5. 2011, 2011/15/0058).

#### *Zulässigkeit einer Revision:*

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seiner Entscheidung auszusprechen, ob die Revision zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG in Verbindung mit Art. 133 Abs. 9 B-VG und § 25a Abs. 1 VwGG).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung geklärt, nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die Auslegung des Gesetzes ist unstrittig.

Da die Bf. ausschließlich die Verfassungswidrigkeit einer in der gegenständlichen Beschwerdesache anzuwendenden Bestimmung behauptet, ist eine (ordentliche) Revision gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG an den VwGH nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 11. Februar 2016