

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. über die Beschwerde der Bf., vertreten durch Vertr., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 11.09.2014 betreffend Körperschaftsteuervorauszahlungen für 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf) ist eine Gesellschaft (GmbH.), die im April 2007 gegründet wurde.

Die **Körperschaftsteuervorauszahlung für 2014** und Folgejahre wurde mit Bescheid vom 26.9.2013 vorerst mit 500 € festgesetzt.

In der Folge wurde mit Bescheid vom 11.9.2014 die Vorauszahlung gemäß § 26c Z 51 KStG 1988 unter Berücksichtigung des § 6 Abs. 1 GmbHG idF des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 13/2014 in Höhe von 1.437,00 € neu festgesetzt. Begründend ist angeführt, dass gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 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 ist.

In der **Beschwerde** vom 13.10.2014 wandte sich die Bf gegen die erhöhte Festsetzung der Vorauszahlung mit Vorauszahlungsbescheid vom 11.9.2014, da der Bescheid zwar dem Wortlaut des Gesetzes entspreche, aber die Bestimmung des § 26c Z 51 KStG verfassungswidrig sei.

Die Bf wies insbesondere auf folgende Punkte hin:

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 € und in den folgenden fünf Jahren für jedes volle Kalendervierteljahr 250 € beträgt. 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, müssen die volle Mindestkörperschaftsteuer von EUR 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 wurden. Ein exemplarischer Vergleich der Belastung zweier Gesellschaften ergebe folgendes:

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 werden 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 ist. 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.

Statistik Austria publiziere jährlich eine Statistik zur Körperschaftsteuer, die aktuellsten Daten betreffen die Jahre 2007 bis 2009. 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. Mindestkörperschaftsteuer der Bf:

Die bf. GmbH sei im April 2007 gegründet worden und unterliege seit dem 3. Quartal 2007 der Mindest-Körperschaftsteuer. Im ersten und zweiten Quartal 2014 befand sich die Bf im siebten Bestandsjahr, im dritten und vierten Quartal 2014 im achten Bestandsjahr.

Gemäß § 24 Abs. 4 Z 3 KStG betrage die Mindest-Körperschaftsteuer für die Bf. daher 250 € pro Quartal bzw. 1.000 € für das gesamte Jahr 2014.

Die Bf beantragte abschließend die Ausfertigung eines berichtigten Bescheides unter Nichtanwendung der Bestimmungen des § 26c Z 51 KStG in der Fassung des AbgÄG 2014.

Beschwerdevorlage:

Da in der Beschwerde ausschließlich die Verfassungswidrigkeit des § 26c Z 51 KStG vorgebracht wird, wurde sie gemäß § 262 Abs. 3 BAO ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung dem Bundesfinanzgericht vorgelegt.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

Sachverhalt:

Die im April 2007 als GmbH. gegründete Bf. ist im Inland unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Die Stammeinlage der Bf. beträgt seit Gründung unverändert 35.000 € und ist vom einzigen Gesellschafter zur Hälfte (17.500 €) eingezahlt.

Im bekämpften Bescheid wurde die Jahresmindestkörperschaftsteuer für 2014 von 500 € auf 1.437 € unterjährig erhöht, weil für die Bemessung des ersten Quartals 2014 noch die Höhe des Mindeststammkapitals iHv. 10.000 € herangezogen, für die restlichen drei Quartale jedoch auf Basis des ab 1.03.2014 anzuwendenden AbgÄG 2014 die Bemessungsgrundlage von 35.000 € herangezogen wurde.

Die Bf bringt Verfassungswidrigkeit des § 26c Z 51 KStG 1988 vor.

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. ...

Z 2: ...

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 § 24 Abs. 4 Z 3 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."

Anknüpfungspunkt für die Mindestkörperschaftsteuer ist die für die Gründung einer GmbH erforderliche gesetzliche Mindesthöhe des Stammkapitals, die mit dem In-Kraft-Treten des AbgÄG 2014 mit 1.03.2014 von 10.000 € auf 35.000 € erhöht wurde. Dementsprechend erhöhte sich die quartalsweise zu entrichtende Mindestkörperschaftsteuer von 500 € auf 1.750 € jährlich. Der anzuwendende Prozentsatz von 5% des gesetzlichen Mindeststammkapitals blieb unverändert.

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

Das Bundesfinanzgericht hat in einem Fall, dem ein im Wesentlichen gleichlautender Sachverhalt samt wortgleicher Beschwerdeschrift zugrunde liegt, folgende Erwägungen angestellt (BFG 4.12.2014, RV/7105068/2014):

„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.

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, gerade 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‘.“

Sowohl in der zitierten Entscheidung (BFG 4.12.2014, RV/7105068/2014) als auch im vorliegenden Fall werden aus oben angeführten Gründen die verfassungsrechtlichen Bedenken der Bf. nicht geteilt.

Es ist darauf zu verweisen, dass erst durch GesRÄG 2013, BGBl I 2013/10, mit Wirkung zum 1.7.2013 das gesetzliche Mindestkapital der GmbH auf € 10.000,- reduziert und damit einhergehend die Mindestkörperschaftsteuer gesenkt wurde, was bereits acht Monate später wieder rückgängig gemacht wurde. Die Belastung der Bf. an Mindestkörperschaftsteuer nach dem AbgÄG 2014 entspricht jener vor dem GesRÄG 2013 und wurde eine Verfassungswidrigkeit der Rechtslage vor dieser Gesetzesänderung von der Bf. nicht geltend gemacht.

Die Bescheidbeschwerde gegen den auf Grund der geltenden Gesetzeslage erlassenen Bescheid betreffend Körperschaftsteuervorauszahlungen für das Jahr 2014 wird daher als unbegründet abgewiesen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 3 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG die Revision zulässig, da zu der Neuregelung

der Mindestkörperschaftsteuer im AbgÄG 2014 eine Rechtsprechung des
Verwaltungsgerichtshofes fehlt.

Wien, am 31. März 2015