

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Adresse1, vertreten durch A., Adresse2, vom 6. Juni 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Land vom 4. Mai 2006 betreffend Körperschaftsteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist ein Unternehmen, das gewerblich mit Kraftfahrzeugen handelt und diese auch repariert. Mit Bescheid vom 4. Mai 2005 setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer für das Jahr 2005 fest, wobei aufgrund des Vorliegens eines abweichenden Wirtschaftsjahres, mit Bilanzstichtag 31. März, für 75 Prozent der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ein Körperschaftsteuersatz von 34% (1. April 2004 bis 31.12.2004) sowie für die restlichen 25 Prozent der Einkünfte aus Gewerbebetrieb ein Körperschaftsteuersatz von 25% (1. Jänner 2005 bis 31. März 2005) zur Anwendung kam.

Die Berufung richtet sich gegen die Anwendung des 34%-igen Körperschaftsteuersatzes auf die Einkünfte des Jahres 2004. Dies wird folgendermaßen begründet:

Die gesetzliche Bestimmung des § 26c Z 2 lit a KStG 1988 sei sachlich nicht gerechtfertigt und verstöße gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gleichbehandlung von ähnlichen Vorgängen. Bei der Erhöhung der Körperschaftsteuer im Jahr 1994 gab es die Bestimmung,

wonach bei Vorliegen eines abweichenden Wirtschaftsjahres der auf das Jahr 1993 entfallende Teil der Einkünfte mit dem niedrigeren Steuersatz zu besteuern wäre, nicht.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Juli wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Dagegen richtet sich der Antrag der Berufungswerberin auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Begründend führte die Berufungswerberin unter anderem aus, dass im gegenständlichen Fall der Bilanzstichtag in das Jahr 2005 falle, weshalb der Abgabenanspruch für die Körperschaftsteuer im Jahr 2005 entstehe und zu diesem Zeitpunkt geltenden Körperschaftsteuersatz (25%) zu errechnen sei. Mit dem Steuerreformgesetz 2005 habe man ab der Veranlagung 2005 die Höhe der Körperschaftsteuer von 34% auf 25% abgesenkt. Gleichzeitig sei, um missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern, in der Ziffer 2 des neuen § 26c KStG 1988 eine Übergangsregelung geschaffen worden.

Missbräuchliche Gestaltungen wären im gegenständlichen Fall allerdings kaum möglich, da der Antrag auf Umstellung des Wirtschaftsjahres auf einen anderen Stichtag bereits am 8. März 2004 erfolgt sei. Da der Grund für die Umstellung auf ein abweichendes Wirtschaftsjahr nicht steuerliche Gründe, sondern Verwaltungsvereinfachungsgründe gewesen seien, habe die Abgabenbehörde diesem Antrag auch stattgegeben. Von missbräuchlichen Gestaltungen könne keineswegs gesprochen werden.

Es fehle an der sachlichen Rechtfertigung der Bestimmungen des § 26c Z 2 KStG 1988 bzw. verstöße es gegen den verfassungsrechtlichen Grundsatz der Gleichbehandlung von ähnlichen sachlichen Vorgängen, wenn bei der Erhöhung des Körperschaftsteuersatzes im Jahr 1994 bei einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr nicht auch die Bestimmung vorhanden gewesen sei, dass jener Teil der Einkünfte, welcher auf das Jahr 1993 entfalle, dem niedrigeren Steuersatz zu unterwerfen wäre. Nach dem verfassungsrechtlich gewährleisteten Gleichheitsgrundsatz seien gleiche Sachverhalte gleich zu behandeln was im gegenständlichen Fall folglich nicht gegeben sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Körperschaftsteuer vom Einkommen (§ 7 Abs 2 KStG) oder vom Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 KStG beträgt gemäß § 22 KStG 25%.

§ 22 KStG in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 57/2004 ist gemäß § 26c KStG erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2005 anzuwenden. Wird das Einkommen unter Berücksichtigung eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres, das vor dem 1. Jänner 2005 beginnt und nach dem 31. Dezember 2004 endet, ermittelt, so ist gemäß

§ 26c Ziffer 2 der dem Jahr 2004 zuzurechnende Einkommensteil zwar im Einkommen des Kalenderjahres 2005 zu erfassen, aber mit dem Steuersatz des § 22 Abs. 1 KStG in der Fassung vor diesem Bundesgesetz zu besteuern. Dabei gilt Folgendes: Das Einkommen ist durch die Anzahl der Kalendermonate dieses Wirtschaftsjahres zu teilen und mit der Anzahl der in das Kalenderjahr 2004 fallenden Kalendermonate zu vervielfachen. Angefangene Kalendermonate gelten als volle Kalendermonate.

Mit dem Steuerreformgesetz 2005 wurde ab Veranlagung 2005 der Körperschaftsteuersatz in § 22KStG 1988 von 34 % auf 25 % abgesenkt. Gleichzeitig wurde, um missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern, in der Z 2 des neuen § 26c KStG 1988 eine Übergangsregelung geschaffen, mit der gewährleistet werden soll, dass jene Teile des Einkommens 2005, die aufgrund eines abweichenden Wirtschaftsjahres auf 2004 entfallen, mit dem für 2004 noch geltenden Steuersatz von 34 % versteuert werden. Mit dem Abgabenänderungsgesetz 2004 (AbgÄG 2004) wurde § 26c Z 2 KStG 1988 um die lit d ergänzt und wiederverlautbart.

Die Grundaussage des § 26c Z 2 KStG 1988 lautet:

„Wird das Einkommen unter Berücksichtigung eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres, das vor dem 1. Jänner 2005 beginnt und nach dem 31. Dezember 2004 endet, ermittelt, ist der dem Jahr 2004 zuzurechnende Einkommensteil zwar im Einkommen des Kalenderjahres 2005 zu erfassen, aber mit dem Steuersatz des § 22 Abs 1 KStG 1988 in der Fassung vor diesem Bundesgesetz zu besteuern.“

§ 26c Z 2 lit a KStG 1988 und § 26c Z 2 lit c KStG 1988 ermöglichen der Körperschaft, das auf 2004 entfallende steuerpflichtige Ergebnis auf zwei Arten zu ermitteln:

1. Simple Zwölftelung des Einkommens 2005 und die Multiplikation mit der Anzahl der Monate, die auf 2004 entfallen (§ 26c Z 2 lit a KStG 1988).
2. Eine Zwischenbilanz zum 31.12.2004 (§26c Z 2 lit c KStG 1988).

Auch wenn im Jahr 1994, im Zuge der Erhöhung des Körperschaftsteuersatzes von 30% auf 34%, bei Vorliegen eines abweichenden Wirtschaftsjahres eine Aufteilung des Einkommens gesetzlich nicht vorgesehen war, so kann in der Regelung des § 26c Z 2 lit a keine Verletzung des verfassungsrechtlich gewährleisteten Gleichheitsgrundsatzes erblickt werden. Eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes würde dann vorliegen, wenn vergleichbare Sachverhalte durch eine gesetzliche Regelung unterschiedlich behandelt würden, nicht aber wie im vorliegenden Sachverhalt alle Steuerpflichtigen in gleicher Weise von der Zwölftelung des Einkommens bei Vorliegen eines abweichenden Wirtschaftsjahres betroffen sind. Der Einwand der Berufungswerberin, wonach der Antrag auf Umstellung des Wirtschaftsjahres auf

einen anderen Stichtag (abweichendes Wirtschaftsjahr mit Bilanzstichtag 31. März) im Jahr 2004 keinesfalls eine missbräuchliche Gestaltung darstellte, geht ins Leere, da dieser Vorwurf von Seiten des Finanzamtes in keiner Phase des Verfahrens erhoben wurde.

Gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden (Legalitätsprinzip). Das Legalitätsprinzip impliziert, dass die Verwaltung in ihrem hoheitlichen Handeln an die von den gesetzgebenden Organen beschlossenen und gehörig kundgemachten Gesetze gebunden ist. Es sind daher die bestehenden Gesetze insoweit anzuwenden, als diese mit der Verfassung, mit den in der Verfassung verankerten Grundsätzen im Einklang stehen. Es obliegt aber nicht der Verwaltung festzustellen, ob eine Gesetzesvorschrift verfassungswidrig ist bzw. ob durch eine verwaltungsbehördliche Entscheidung oder einen Akt ein verfassungsgesetzlich gewährleistetes Recht verletzt worden ist oder nicht.

Eine Beurteilung der Frage, inwieweit durch diese Bestimmung verfassungsmäßig gewährleistete Rechte der Berufungswerberin verletzt werden, steht dem unabhängigen Finanzsenat nicht zu. Dieser ist an die bestehenden und ordnungsgemäß kundgemachten Gesetze gebunden.

Die Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 13. Dezember 2006