

TE Vwgh Erkenntnis 2009/5/28 2008/15/0193

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 28.05.2009

Index

20/01 Allgemeines bürgerliches Gesetzbuch (ABGB);

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

ABGB §6;

KStG 1988 §18;

KStG 1988 §24 Abs4 idF 1997/I/070;

KStG 1988 §24 Abs4 Z3 idF 2001/I/059;

KStG 1988 §5;

1. ABGB Art. 4 § 6 heute

2. ABGB Art. 4 § 6 gültig ab 01.01.2005

1. KStG 1988 § 18 heute

2. KStG 1988 § 18 gültig ab 15.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

3. KStG 1988 § 18 gültig von 18.06.2009 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009

4. KStG 1988 § 18 gültig von 30.07.1988 bis 17.06.2009

1. KStG 1988 § 24 heute

2. KStG 1988 § 24 gültig ab 01.01.2028 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026

3. KStG 1988 § 24 gültig von 01.01.2026 bis 31.12.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2025

4. KStG 1988 § 24 gültig von 01.01.2024 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 200/2023

5. KStG 1988 § 24 gültig von 22.07.2023 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023

6. KStG 1988 § 24 gültig von 01.01.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

7. KStG 1988 § 24 gültig von 01.01.2023 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022

8. KStG 1988 § 24 gültig von 20.07.2022 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022

9. KStG 1988 § 24 gültig von 01.01.2019 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018

10. KStG 1988 § 24 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015

11. KStG 1988 § 24 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015

12. KStG 1988 § 24 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015

13. KStG 1988 § 24 gültig von 14.08.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2015

14. KStG 1988 § 24 gültig von 01.03.2014 bis 13.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014

15. KStG 1988 § 24 gültig von 01.01.2014 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 109/2013

16. KStG 1988 § 24 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012

17. KStG 1988 § 24 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
18. KStG 1988 § 24 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
19. KStG 1988 § 24 gültig von 31.12.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
20. KStG 1988 § 24 gültig von 15.12.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010
21. KStG 1988 § 24 gültig von 31.12.2005 bis 14.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
22. KStG 1988 § 24 gültig von 31.12.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
23. KStG 1988 § 24 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
24. KStG 1988 § 24 gültig von 20.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
25. KStG 1988 § 24 gültig von 05.10.2002 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
26. KStG 1988 § 24 gültig von 27.04.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2002
27. KStG 1988 § 24 gültig von 27.06.2001 bis 26.04.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
28. KStG 1988 § 24 gültig von 30.12.2000 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
29. KStG 1988 § 24 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
30. KStG 1988 § 24 gültig von 23.01.1998 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 32/1998
31. KStG 1988 § 24 gültig von 12.07.1997 bis 22.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/1997
32. KStG 1988 § 24 gültig von 01.05.1996 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
33. KStG 1988 § 24 gültig von 27.08.1994 bis 11.07.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
34. KStG 1988 § 24 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
35. KStG 1988 § 24 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
36. KStG 1988 § 24 gültig von 30.07.1988 bis 31.08.1993

1. KStG 1988 § 24 heute
2. KStG 1988 § 24 gültig ab 01.01.2028 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026
3. KStG 1988 § 24 gültig von 01.01.2026 bis 31.12.2027 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2025
4. KStG 1988 § 24 gültig von 01.01.2024 bis 31.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 200/2023
5. KStG 1988 § 24 gültig von 22.07.2023 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
6. KStG 1988 § 24 gültig von 01.01.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
7. KStG 1988 § 24 gültig von 01.01.2023 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
8. KStG 1988 § 24 gültig von 20.07.2022 bis 31.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
9. KStG 1988 § 24 gültig von 01.01.2019 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
10. KStG 1988 § 24 gültig von 01.01.2016 bis 31.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
11. KStG 1988 § 24 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
12. KStG 1988 § 24 gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
13. KStG 1988 § 24 gültig von 14.08.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2015
14. KStG 1988 § 24 gültig von 01.03.2014 bis 13.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
15. KStG 1988 § 24 gültig von 01.01.2014 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 109/2013
16. KStG 1988 § 24 gültig von 15.12.2012 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
17. KStG 1988 § 24 gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
18. KStG 1988 § 24 gültig von 01.04.2012 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
19. KStG 1988 § 24 gültig von 31.12.2010 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
20. KStG 1988 § 24 gültig von 15.12.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010
21. KStG 1988 § 24 gültig von 31.12.2005 bis 14.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
22. KStG 1988 § 24 gültig von 31.12.2004 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
23. KStG 1988 § 24 gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
24. KStG 1988 § 24 gültig von 20.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
25. KStG 1988 § 24 gültig von 05.10.2002 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
26. KStG 1988 § 24 gültig von 27.04.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2002
27. KStG 1988 § 24 gültig von 27.06.2001 bis 26.04.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
28. KStG 1988 § 24 gültig von 30.12.2000 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
29. KStG 1988 § 24 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
30. KStG 1988 § 24 gültig von 23.01.1998 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 32/1998
31. KStG 1988 § 24 gültig von 12.07.1997 bis 22.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 70/1997

32. KStG 1988 § 24 gültig von 01.05.1996 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
33. KStG 1988 § 24 gültig von 27.08.1994 bis 11.07.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
34. KStG 1988 § 24 gültig von 01.12.1993 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
35. KStG 1988 § 24 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
36. KStG 1988 § 24 gültig von 30.07.1988 bis 31.08.1993

1. KStG 1988 § 5 heute
2. KStG 1988 § 5 gültig ab 01.01.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
3. KStG 1988 § 5 gültig von 30.10.2019 bis 31.12.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
4. KStG 1988 § 5 gültig von 01.10.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/2017
5. KStG 1988 § 5 gültig von 03.01.2018 bis 30.09.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 107/2017
6. KStG 1988 § 5 gültig von 31.12.2016 bis 02.01.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
7. KStG 1988 § 5 gültig von 02.08.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2016
8. KStG 1988 § 5 gültig von 01.01.2016 bis 01.08.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
9. KStG 1988 § 5 gültig von 23.07.2013 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2013
10. KStG 1988 § 5 gültig von 21.06.2008 bis 22.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2007
11. KStG 1988 § 5 gültig von 24.05.2007 bis 20.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
12. KStG 1988 § 5 gültig von 11.07.2002 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
13. KStG 1988 § 5 gültig von 01.01.2002 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 114/2001
14. KStG 1988 § 5 gültig von 27.06.2001 bis 31.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
15. KStG 1988 § 5 gültig von 30.12.2000 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
16. KStG 1988 § 5 gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
17. KStG 1988 § 5 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
18. KStG 1988 § 5 gültig von 01.01.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
19. KStG 1988 § 5 gültig von 01.01.1994 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
20. KStG 1988 § 5 gültig von 01.12.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 818/1993
21. KStG 1988 § 5 gültig von 01.09.1993 bis 30.11.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 694/1993
22. KStG 1988 § 5 gültig von 31.07.1993 bis 31.08.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 530/1993
23. KStG 1988 § 5 gültig von 21.04.1993 bis 30.07.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 253/1993
24. KStG 1988 § 5 gültig von 01.01.1992 bis 20.04.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 697/1991
25. KStG 1988 § 5 gültig von 01.07.1990 bis 31.12.1991 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 281/1990
26. KStG 1988 § 5 gültig von 30.07.1988 bis 30.06.1990

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Hargassner und die Hofräte Dr. Sulyok, Dr. Zorn, Dr. Büsser und Mag. Novak als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Zaunbauer, über die Beschwerde des Finanzamtes Linz, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 8. April 2008, RV/0191-L/07, betreffend Körperschaftsteuer 2004 (mitbeteiligte Partei: L AG in L, vertreten durch Plan Treuhand GmbH Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, 4020 Linz, Kudlichstraße 41 bis 43), zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bund hat der mitbeteiligten Partei Aufwendungen in der Höhe von 1.106,40 EUR binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Die Mitbeteiligte, eine österreichische AG, betreibt eine Lokalbahn. In der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2004 erklärte sie einen Verlust aus Gewerbebetrieb. Das Finanzamt wies im Körperschaftsteuerbescheid für 2004 den Verlust aus Gewerbebetrieb sowie ein Einkommen von Null Euro aus und setzte die Körperschaftsteuer mit 3.500 EUR (Mindestkörperschaftsteuer) fest. Zur Begründung führte es aus, unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften hätten gemäß § 24 Abs 4 Z 1 KStG 1988 für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer in Höhe von 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals

(70.000 EUR für Aktiengesellschaften) zu entrichten. Die Mitbeteiligte, eine österreichische AG, betreibt eine Lokalbahn. In der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2004 erklärte sie einen Verlust aus Gewerbebetrieb. Das Finanzamt wies im Körperschaftsteuerbescheid für 2004 den Verlust aus Gewerbebetrieb sowie ein Einkommen von Null Euro aus und setzte die Körperschaftsteuer mit 3.500 EUR (Mindestkörperschaftsteuer) fest. Zur Begründung führte es aus, unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften hätten gemäß Paragraph 24, Absatz 4, Ziffer eins, KStG 1988 für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer in Höhe von 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals (70.000 EUR für Aktiengesellschaften) zu entrichten.

In der Berufung vom 30. Oktober 2006 begehrte die Mitbeteiligte, die Mindestkörperschaftsteuer nach der Vorschrift des § 24 Abs 4 Z 3 KStG 1988 in Höhe von lediglich 1.092 EUR festzusetzen. Sie sei Anfang des 20. Jahrhunderts gegründet worden und in der Zeit zwischen 1998 und (einschließlich) 2003 durch § 5 Privatbahnunterstützungsgesetz 1988 persönlich von der Körperschaftsteuer befreit gewesen. Mit 1. Jänner 2004 sei eine Änderung der Rechtslage eingetreten, was zum "Wegfall" der Körperschaftsteuerbefreiung geführt habe. Mit der Veranlagung für 2004 habe sie daher von der beschränkten in die unbeschränkte Steuerpflicht gewechselt. § 24 Abs 4 Z 3 KStG lege fest, dass die Mindeststeuer abweichend von den Ziffern 1 und 2 für die ersten vier Kalendervierteljahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht für jedes Kalendervierteljahr nur 273 EUR betrage. Im ersten Jahr ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht sei daher Mindestkörperschaftsteuer von lediglich 1.092 EUR zu bezahlen. In der Berufung vom 30. Oktober 2006 begehrte die Mitbeteiligte, die Mindestkörperschaftsteuer nach der Vorschrift des Paragraph 24, Absatz 4, Ziffer 3, KStG 1988 in Höhe von lediglich 1.092 EUR festzusetzen. Sie sei Anfang des 20. Jahrhunderts gegründet worden und in der Zeit zwischen 1998 und (einschließlich) 2003 durch Paragraph 5, Privatbahnunterstützungsgesetz 1988 persönlich von der Körperschaftsteuer befreit gewesen. Mit 1. Jänner 2004 sei eine Änderung der Rechtslage eingetreten, was zum "Wegfall" der Körperschaftsteuerbefreiung geführt habe. Mit der Veranlagung für 2004 habe sie daher von der beschränkten in die unbeschränkte Steuerpflicht gewechselt. Paragraph 24, Absatz 4, Ziffer 3, KStG lege fest, dass die Mindeststeuer abweichend von den Ziffern 1 und 2 für die ersten vier Kalendervierteljahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht für jedes Kalendervierteljahr nur 273 EUR betrage. Im ersten Jahr ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht sei daher Mindestkörperschaftsteuer von lediglich 1.092 EUR zu bezahlen.

Nach einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 Abs 4 BAO erließ das Finanzamt einen Körperschaftsteuerbescheid für 2004, in welchem der Verlust aus Gewerbebetrieb mit einem geringeren Betrag ausgewiesen wurde. Die Mindestkörperschaftsteuer wurde wiederum mit 3.500 EUR festgesetzt. Nach einer Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß Paragraph 303, Absatz 4, BAO erließ das Finanzamt einen Körperschaftsteuerbescheid für 2004, in welchem der Verlust aus Gewerbebetrieb mit einem geringeren Betrag ausgewiesen wurde. Die Mindestkörperschaftsteuer wurde wiederum mit 3.500 EUR festgesetzt.

Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung vom 30. Oktober 2006 Folge. Die Berufung richte sich gemäß § 274 BAO gegen den nach der Verfahrenswiederaufnahme ergangenen Sachbescheid. Unbestritten sei, dass die Mitbeteiligte gemäß § 5 Abs 1 iVm § 7 Abs 1 Privatbahnunterstützungsgesetz 1988 idF BGBl I 1999/82 in den Jahren 1999 bis 2003 von der persönlichen Körperschaftsteuerpflicht befreit gewesen sei. Diese Befreiung sei mit dem am 1. Jänner 2004 in Kraft getretenen Privatbahngesetz 2004 ausgelaufen. Die Mitbeteiligte sei mit diesem Zeitpunkt wiederum in die unbeschränkte Steuerpflicht eingetreten. Mit dem angefochtenen Bescheid gab die belangte Behörde der Berufung vom 30. Oktober 2006 Folge. Die Berufung richte sich gemäß Paragraph 274, BAO gegen den nach der Verfahrenswiederaufnahme ergangenen Sachbescheid. Unbestritten sei, dass die Mitbeteiligte gemäß Paragraph 5, Absatz eins, in Verbindung mit Paragraph 7, Absatz eins, Privatbahnunterstützungsgesetz 1988 in der Fassung BGBl I 1999/82 in den Jahren 1999 bis 2003 von der persönlichen Körperschaftsteuerpflicht befreit gewesen sei. Diese Befreiung sei mit dem am 1. Jänner 2004 in Kraft getretenen Privatbahngesetz 2004 ausgelaufen. Die Mitbeteiligte sei mit diesem Zeitpunkt wiederum in die unbeschränkte Steuerpflicht eingetreten.

Die Ermäßigung der Mindestkörperschaftsteuer für die ersten Kalendervierteljahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht sei mit BGBl I 1997/70 eingeführt worden. Den ErlRV zu diesem Gesetz zufolge sei die Ermäßigung "für neu gegründete Kapitalgesellschaften im Interesse der Förderung von Unternehmensgründungen" eingeführt worden.

Die Mindestkörperschaftsteuer knüpfe an die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht. Eine persönliche Steuerbefreiung wie etwa jene nach dem Privatbahnunterstützungsgesetz 1988 erstrecke sich daher auch auf die

Mindestkörperschaftsteuer. Trete eine Kapitalgesellschaft in eine Steuerbefreiung ein oder gelange eine Steuerbefreiung in Wegfall, dann ende bzw. beginne die Steuerpflicht.

Mit Auslaufen dieser Steuerbefreiung ab 2004 sei die Mitbeteiligte wiederum in die unbeschränkte Steuerpflicht eingetreten.

Die Ermäßigung der Mindeststeuer gelte nach dem klaren Wortlaut des Gesetzes für die ersten vier Kalendervierteljahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht. Eine Einschränkung dieser Begünstigungsbestimmung etwa auf den erstmaligen Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht oder auf neu gegründete Kapitalgesellschaften könne dem Gesetz nicht entnommen werden.

Die Formulierung "Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht" sei nicht weiter auslegungsbedürftig. Eine einschränkende Auslegung in der Weise, dass die strittige Ermäßigung der Mindeststeuer der Mitbeteiligten nicht gewährt werden könne, weil sie - vor dem zeitlichen Geltungsbereich der gesetzlichen persönlichen Steuerbefreiung durch das Privatbahnunterstützungsgesetz 1988 - bereits unbeschränkt steuerpflichtig gewesen sei und in der Folge - nach Auslaufen der Befreiung - wiederum in die unbeschränkte Steuerpflicht eingetreten sei, stünde im Widerspruch zum Gesetzestext.

Gegen diesen Bescheid hat das Finanzamt gemäß § 292 BAO Beschwerde erhoben. In der Beschwerde wird vorgebracht, die Mitbeteiligte sei im Jahre 1912 als Aktiengesellschaft gegründet worden. Das Privatbahnunterstützungsgesetz 1988, BGBl 1988/606, sei mit BGBl I 1999/82 in Privatbahngesetz umbenannt und dahingehend geändert worden, dass Bahnen, die nicht vom Bund betrieben worden seien, eine Befreiung von der Körperschaftsteuer gewährt werde. Diese Befreiung habe für Gesellschaften gegolten, deren Unternehmensschwerpunkt im Betreiben eines Eisenbahnunternehmens bestanden habe. Diese Befreiung sei mit 1. Jänner 1999 in Kraft getreten und mit 31. Dezember 2003 wieder außer Kraft getreten. Auf Grund dieser gesetzlichen Regelung sei die Mitbeteiligte von 1999 bis 2003 von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit gewesen. Aus den Materialien zur Neuregelung der Mindestkörperschaftsteuer mit BGBl I 1997/70 ergebe sich, dass die ermäßigte Mindestkörperschaftsteuer nach § 24 Abs 4 Z 3 KStG 1988 im Interesse der Förderung von Unternehmensgründungen für neu gegründete Kapitalgesellschaften für die ersten vier Kalenderjahre ab Gründung eingeführt worden sei. Aus diesen Materialien ergebe sich weiters, dass die ermäßigte Mindestkörperschaftsteuer nur im Fall des erstmaligen Eintrittes in die unbeschränkte Steuerpflicht zur Anwendung kommen solle. Durch die Ermäßigung der Mindestkörperschaftsteuer wolle der Gesetzgeber die mit Neugründungen verbundenen Anlaufschwierigkeiten mildern. Gegen diesen Bescheid hat das Finanzamt gemäß Paragraph 292, BAO Beschwerde erhoben. In der Beschwerde wird vorgebracht, die Mitbeteiligte sei im Jahre 1912 als Aktiengesellschaft gegründet worden. Das Privatbahnunterstützungsgesetz 1988, BGBl 1988/606, sei mit BGBl römisch eins 1999/82 in Privatbahngesetz umbenannt und dahingehend geändert worden, dass Bahnen, die nicht vom Bund betrieben worden seien, eine Befreiung von der Körperschaftsteuer gewährt werde. Diese Befreiung habe für Gesellschaften gegolten, deren Unternehmensschwerpunkt im Betreiben eines Eisenbahnunternehmens bestanden habe. Diese Befreiung sei mit 1. Jänner 1999 in Kraft getreten und mit 31. Dezember 2003 wieder außer Kraft getreten. Auf Grund dieser gesetzlichen Regelung sei die Mitbeteiligte von 1999 bis 2003 von der unbeschränkten Steuerpflicht befreit gewesen. Aus den Materialien zur Neuregelung der Mindestkörperschaftsteuer mit BGBl römisch eins 1997/70 ergebe sich, dass die ermäßigte Mindestkörperschaftsteuer nach Paragraph 24, Absatz 4, Ziffer 3, KStG 1988 im Interesse der Förderung von Unternehmensgründungen für neu gegründete Kapitalgesellschaften für die ersten vier Kalenderjahre ab Gründung eingeführt worden sei. Aus diesen Materialien ergebe sich weiters, dass die ermäßigte Mindestkörperschaftsteuer nur im Fall des erstmaligen Eintrittes in die unbeschränkte Steuerpflicht zur Anwendung kommen solle. Durch die Ermäßigung der Mindestkörperschaftsteuer wolle der Gesetzgeber die mit Neugründungen verbundenen Anlaufschwierigkeiten mildern.

Der Verwaltungsgerichtshof hat über die Beschwerde erwogen:

§§ 5 und 7 des Bundesgesetzes vom 21. Oktober 1988 über die Unterstützung von Haupt- oder Nebenbahnen, die nicht vom Bund betrieben werden (Privatbahnunterstützungsgesetz 1988), BGBl 606, idF des Bundesgesetzes, mit dem das Privatbahnunterstützungsgesetz 1988 geändert wird, BGBl I 1999/82, lauten: Paragraphen 5 und 7 des

Bundesgesetzes vom 21. Oktober 1988 über die Unterstützung von Haupt- oder Nebenbahnen, die nicht vom Bund betrieben werden (Privatbahnunterstützungsgesetz 1988), BGBl 606, in der Fassung des Bundesgesetzes, mit dem das Privatbahnunterstützungsgesetz 1988 geändert wird, BGBl I 1999/82, lauten:

"§ 5. (1) Die im § 1 genannten Unternehmen sind von der Körperschaftsteuer befreit, wenn deren Unternehmungsschwerpunkt im Betreiben eines Eisenbahnunternehmens liegt." § 5. (1) Die im Paragraph eins, genannten Unternehmen sind von der Körperschaftsteuer befreit, wenn deren Unternehmungsschwerpunkt im Betreiben eines Eisenbahnunternehmens liegt.

1. (2) Absatz 2, Die im § 1 genannten Unternehmen sind mit 66% der Bemessungsgrundlage von der Kommunalsteuer befreit, wenn deren Unternehmensschwerpunkt im Betreiben eines Eisenbahnunternehmens liegt. Die im Paragraph eins, genannten Unternehmen sind mit 66% der Bemessungsgrundlage von der Kommunalsteuer befreit, wenn deren Unternehmensschwerpunkt im Betreiben eines Eisenbahnunternehmens liegt.

§ 7. (1) Dieses Bundesgesetz tritt mit 1. Jänner 1989 in Kraft. § 3 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 519/1994 tritt mit 31. Dezember 1998 außer Kraft. Die §§ 1, 4 Abs. 1 und 5 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 82/1999 treten mit 1. Jänner 1999 in Kraft. Dieses Bundesgesetz tritt mit 31. Dezember 2003 außer Kraft. Paragraph 7, (1) Dieses Bundesgesetz tritt mit 1. Jänner 1989 in Kraft. Paragraph 3, in der Fassung des Bundesgesetzes Bundesgesetzblatt Nr. 519 aus 1994, tritt mit 31. Dezember 1998 außer Kraft. Die Paragraphen eins, 4, Absatz eins und 5 in der Fassung des Bundesgesetzes Bundesgesetzblatt Teil eins, Nr. 82 aus 1999, treten mit 1. Jänner 1999 in Kraft. Dieses Bundesgesetz tritt mit 31. Dezember 2003 außer Kraft.

2. (2) Absatz 2,..."

Gemäß § 24 Abs 4 Z 1 KStG 1988 idF BGBl I 1997/70 haben unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften 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) zu entrichten. Z 3 des § 24 Abs 4 leg. cit (in der Fassung des Euro-Steuerumstellungsgesetzes, BGBl I 59/2001) lautet: Gemäß Paragraph 24, Absatz 4, Ziffer eins, KStG 1988 in der Fassung BGBl römisch eins 1997/70 haben unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer in Höhe von 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- oder Stammkapitals (Paragraph 7, des Aktiengesetzes 1965, Paragraph 6, des GmbH-Gesetzes) zu entrichten. Ziffer 3, des Paragraph 24, Absatz 4, leg. cit (in der Fassung des Euro-Steuerumstellungsgesetzes, Bundesgesetzblatt Teil eins, 59 aus 2001,) lautet:

"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." "Abweichend von Ziffer eins und 2 beträgt die Mindeststeuer für die ersten vier Kalendervierteljahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht für jedes volle Kalendervierteljahr 273 Euro."

Diese Regelung ist auf eine Abänderung der Regierungsvorlage im Finanzausschuss zurückzuführen. Die Abänderung ist wie folgt begründet worden (751 BlgNR XX. GP; siehe SWK 1997 T 82): Diese Regelung ist auf eine Abänderung der Regierungsvorlage im Finanzausschuss zurückzuführen. Die Abänderung ist wie folgt begründet worden (751 BlgNR römisch zwanzig. GP; siehe SWK 1997 T 82):

"Mit den vorgeschlagenen Abänderungen wird eine weitere Differenzierung bei der Mindestkörperschaftsteuer vorgesehen. Einerseits soll sich die Mindestkörperschaftsteuer für Unternehmen mit einem Jahresumsatz von mehr als 50 Mio. S sowie generell für Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen unabhängig von der Rechtsform der Kapitalgesellschaft auf 75.000 S jährlich erhöhen, andererseits soll die Mindeststeuer im Interesse der Förderung von Unternehmensgründungen für neu gegründete Kapitalgesellschaften für die ersten vier Kalendervierteljahre ab Gründung - ebenfalls unabhängig von der Rechtsform der Kapitalgesellschaft - nur 3.750 S (entspricht Jahresbetrag von 15.000 S) betragen. Als Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht ist jeweils jener Zeitpunkt anzusehen, auf den der für steuerliche Zwecke maßgebliche Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht fällt. Im Jahr der Verrechnung der Mindeststeuer mit einer 'normalen' Körperschaftsteuer soll bei der Anrechnung jener Betrag der laufenden Vorauszahlungen, der sich nach den Verhältnissen des Anrechnungsjahres als Mindeststeuer ergäbe, vorrangig angerechnet werden."

Strittig ist gegenständlich, ob ein Fall des Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht iSd § 24 Abs 4 Z 3 KStG 1988 auch vorliegt, wenn auf eine bisher von einer persönlichen Steuerbefreiung erfasste Kapitalgesellschaft ab einem bestimmten Zeitpunkt diese Befreiungsvorschrift nicht mehr anzuwenden ist. Strittig ist gegenständlich, ob ein Fall des Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht iSd Paragraph 24, Absatz 4, Ziffer 3, KStG 1988 auch vorliegt, wenn auf eine bisher von einer persönlichen Steuerbefreiung erfasste Kapitalgesellschaft ab einem bestimmten Zeitpunkt diese Befreiungsvorschrift nicht mehr anzuwenden ist.

Bei der Interpretation einer Gesetzesnorm ist auf den Wortsinn und insbesondere auch auf den Zweck der Regelung, auf den Zusammenhang mit anderen Normen sowie die Absicht des Gesetzgebers abzustellen (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 5. Oktober 1979, 1418, 1500/79, Slg 5408/F). Bei der Auslegung kommt den Gesetzesmaterialien keine selbständige normative Kraft zu, doch sind sie für die Ermittlung der Absicht des Gesetzgebers bedeutsam (vgl das hg Erkenntnis vom 3. April 2008, 2006/09/0056). Bei der Interpretation einer Gesetzesnorm ist auf den Wortsinn und insbesondere auch auf den Zweck der Regelung, auf den Zusammenhang mit anderen Normen sowie die Absicht des Gesetzgebers abzustellen vergleiche , etwa das hg Erkenntnis vom 5. Oktober 1979, 1418, 1500/79, Slg 5408/F). Bei der Auslegung kommt den Gesetzesmaterialien keine selbständige normative Kraft zu, doch sind sie für die Ermittlung der Absicht des Gesetzgebers bedeutsam vergleiche , das hg Erkenntnis vom 3. April 2008, 2006/09/0056).

Mit der Mindestkörperschaftsteuer wird die ordnungspolitische Zielsetzung verfolgt, die Rechtsform der Kapitalgesellschaft zu verteuern und damit den "Trend zur Kapitalgesellschaft" zu bremsen (vgl Brugger in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 24 Tz 58). Mit der Mindestkörperschaftsteuer wird die ordnungspolitische Zielsetzung verfolgt, die Rechtsform der Kapitalgesellschaft zu verteuern und damit den "Trend zur Kapitalgesellschaft" zu bremsen vergleiche , Brugger in Lang/Schuch/Staringer, KStG, Paragraph 24, Tz 58).

Das beschwerdeführende Finanzamt vertritt die Ansicht, § 24 Abs 4 Z 3 KStG 1988 erfasse den Fall des Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht durch Neugründung einer Kapitalgesellschaft und wolle den Anlaufschwierigkeiten bei Neugründungen Rechnung tragen. Dies trifft zu, verweisen doch die -Das beschwerdeführende Finanzamt vertritt die Ansicht, Paragraph 24, Absatz 4, Ziffer 3, KStG 1988 erfasse den Fall des Eintritts in die unbeschränkte Steuerpflicht durch Neugründung einer Kapitalgesellschaft und wolle den Anlaufschwierigkeiten bei Neugründungen Rechnung tragen. Dies trifft zu, verweisen doch die -

oben wiedergegebenen - Gesetzesmaterialien ausdrücklich auf die "Förderung von Unternehmensgründungen für neu gegründete Kapitalgesellschaften". Die Regelung führt jedenfalls für Neugründungen (bei Fehlen entsprechender Gewinne) zu einer "Einschleifung" in die Pflicht zur Entrichtung von Körperschaftsteuer und bezweckt zweifellos eine teilweise Entlastung von der allgemeinen Mindestkörperschaftsteuer im Hinblick darauf, dass die neu gegründete Kapitalgesellschaft erstmalig als Wirtschaftsteilnehmer auftritt und mit den gegebenen wirtschaftlichen Rahmenbedingungen konfrontiert wird.

Die persönlichen Befreiungen von der Körperschaftsteuer, wie sie insbesondere in § 5 KStG 1988 verankert sind, erfassen typischerweise solche Körperschaften, die nicht in vollem Ausmaß am allgemeinen Wirtschaftsleben beteiligt sind und deshalb nicht oder nur beschränkt im Wettbewerb zu voll steuerpflichtigen Unternehmen stehen (vgl Mamut, in Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 5 Tz 21). Die persönlichen Befreiungen von der Körperschaftsteuer, wie sie insbesondere in Paragraph 5, KStG 1988 verankert sind, erfassen typischerweise solche Körperschaften, die nicht in vollem Ausmaß am allgemeinen Wirtschaftsleben beteiligt sind und deshalb nicht oder nur beschränkt im Wettbewerb zu voll steuerpflichtigen Unternehmen stehen vergleiche , Mamut, in Lang/Schuch/Staringer, KStG, Paragraph 5, Tz 21).

Der Wegfall einer persönlichen Befreiung ergibt sich aus einer Änderung der bei der Kapitalgesellschaft gegebenen tatsächlichen Verhältnisse, vor allem einer Änderung des Tätigkeitsbereiches der Kapitalgesellschaft. Der Wegfall der Befreiung kann sich auch aus einer Gesetzesänderung ergeben (vgl Quantschnigg/Schellmann/Werilly/Stöger, KStG, § 18 Tz 4). Der Eintritt der unbeschränkten Steuerpflicht durch Wegfall einer persönlichen Steuerbefreiung erfolgt sohin in einer Situation, in der sich die Kapitalgesellschaft mit geänderten tatsächlichen oder rechtlichen Rahmenbedingungen konfrontiert sieht. Der Wegfall einer persönlichen Befreiung ergibt sich aus einer Änderung der bei der Kapitalgesellschaft gegebenen tatsächlichen Verhältnisse, vor allem einer Änderung des Tätigkeitsbereiches der Kapitalgesellschaft. Der Wegfall der Befreiung kann sich auch aus einer Gesetzesänderung ergeben vergleiche ,

Quantschnigg/Schellmann/Werilly/Stöger, KStG, Paragraph 18, Tz 4). Der Eintritt der unbeschränkten Steuerpflicht durch Wegfall einer persönlichen Steuerbefreiung erfolgt sohin in einer Situation, in der sich die Kapitalgesellschaft mit geänderten tatsächlichen oder rechtlichen Rahmenbedingungen konfrontiert sieht.

Sowohl bei der Neugründung als auch bei der (mit dem Eintritt der unbeschränkten Steuerpflicht verbundenen) angeführten Änderung der Rahmenbedingungen besteht für steuerpflichtige Kapitalgesellschaften eine finanzielle Belastungssituation. Aus dem mit § 24 Abs 4 Z 3 KStG 1988 verfolgten Zweck, im Hinblick auf diese besondere Belastungssituation bei Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht ein "Einschleifen" in die Verpflichtung zur Entrichtung von Mindestkörperschaftsteuer festzulegen, ergibt sich, dass diese Begünstigung auch das Entstehen der unbeschränkten Steuerpflicht durch Wegfall einer persönlichen Steuerbefreiung erfassen will. Einem solchen Interpretationsergebnis steht der Gesetzeswortlaut nicht entgegen, spricht doch § 24 Abs 4 Z 3 KStG 1988 ganz allgemein vom Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht. Sowohl bei der Neugründung als auch bei der (mit dem Eintritt der unbeschränkten Steuerpflicht verbundenen) angeführten Änderung der Rahmenbedingungen besteht für steuerpflichtige Kapitalgesellschaften eine finanzielle Belastungssituation. Aus dem mit Paragraph 24, Absatz 4, Ziffer 3, KStG 1988 verfolgten Zweck, im Hinblick auf diese besondere Belastungssituation bei Beginn der unbeschränkten Steuerpflicht ein "Einschleifen" in die Verpflichtung zur Entrichtung von Mindestkörperschaftsteuer festzulegen, ergibt sich, dass diese Begünstigung auch das Entstehen der unbeschränkten Steuerpflicht durch Wegfall einer persönlichen Steuerbefreiung erfassen will. Einem solchen Interpretationsergebnis steht der Gesetzeswortlaut nicht entgegen, spricht doch Paragraph 24, Absatz 4, Ziffer 3, KStG 1988 ganz allgemein vom Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht.

Es ist sohin nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die belangte Behörde auch im gegenständlichen Fall die in Rede stehende Einschleifregelung des § 24 Abs 4 Z 3 KStG 1988 zur Anwendung gebracht hat. Es ist sohin nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die belangte Behörde auch im gegenständlichen Fall die in Rede stehende Einschleifregelung des Paragraph 24, Absatz 4, Ziffer 3, KStG 1988 zur Anwendung gebracht hat.

Somit erweist sich die Beschwerde als unbegründet und war daher gemäß § 42 Abs 1 VwGG abzuweisen. Somit erweist sich die Beschwerde als unbegründet und war daher gemäß Paragraph 42, Absatz eins, VwGG abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl II 2008/455. Die Kostenentscheidung gründet sich auf die Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung BGBl römisch zwei 2008/455.

Wien, am 28. Mai 2009

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2009:2008150193.X00

Im RIS seit

06.07.2009

Zuletzt aktualisiert am

15.04.2019

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at