

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache der Bf., Anschrift, vertreten durch EH Tax Consulting Steuerberatungs GmbH, Beheimgasse 11/4, 1170 Wien, über die Beschwerde vom 01.12.2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 30.11.2017 betreffend Körperschaftsteuer 2016 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird wie in der Beschwerdevorentscheidung vom 05.12.2017 teilweise Folge gegeben und die Körperschaftsteuer mit 2.188 Euro festgesetzt.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Streitpunkt:

Der alleinige Streitpunkt besteht laut dem Vorlagebericht des Finanzamtes (FA) sowie dem Vorbringen der steuerlichen Vertreterin der Beschwerdeführerin (Bf.) in der Beschwerde und im Vorlageantrag darin, in welcher Höhe für das streitgegenständliche Jahr 2016 bei unstrittigen negativen Einkünften der Bf. von über 220.000 Euro die Mindestkörperschaftsteuer anzusetzen ist. In diesem Zusammenhang ist von Bedeutung, dass die Bf. bis zum Hauptversammlungsbeschluss vom 04.02.2016 in der Rechtsform einer AG agierte und sich mit diesem Beschluss in eine GmbH auf Grundlage der Bilanz zum 31.12.2015 umwandelte. Die entsprechende Eintragung im Firmenbuch erfolgt schließlich am 20.05.2016.

Rechtslage:

Nach der maßgeblichen Bestimmung des § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 gilt für unbeschränkt steuerpflichtige inländische Kapitalgesellschaften und diesen vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften Folgendes:

"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. Fehlt bei ausländischen

Körperschaften eine gesetzliche Mindesthöhe des Kapitals oder ist diese niedriger als die gesetzliche Mindesthöhe nach § 6 des GmbH-Gesetzes, ist § 6 des GmbH-Gesetzes maßgebend. Ändert sich die für die Mindeststeuer maßgebliche Rechtsform während eines Kalendervierteljahres, ist dafür die am Beginn des Kalendervierteljahres bestehende Rechtsform maßgeblich."

Die Mindestkörperschaftsteuer beträgt demnach für eine GmbH vierteljährlich 437,50 Euro bzw. jährlich 1.750 Euro sowie für eine AG vierteljährlich 875 Euro bzw. jährlich 3.500 Euro.

Verfahrensgang:

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 30.11.2017 setzte das FA die Körperschaftsteuer für das Jahr 2016 mit Verweis auf diese Bestimmung des § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988, aber ansonsten ohne weitere Begründung, mit der Mindestkörperschaftsteuer fest und berechnete diese mit dem Betrag von 2.625 Euro. Seitens des Bundesfinanzgerichtes (BFG) wird diesbezüglich angemerkt, dass das FA damit offenkundig von je zwei Quartalen in der Rechtsform einer AG sowie einer GmbH ausging.

In der Beschwerde vom 01.12.2017 heißt es demgegenüber, dass die Bf. aufgrund einer "Umgründung (Änderung der Rechtsform von der AG in die GmbH)" zum Stichtag 31.12.2015 das gesamte Jahr 2016 als GmbH tätig gewesen sei und deshalb der Betrag von 1.750 Euro als Mindestkörperschaftsteuer anzusetzen sei.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 05.12.2017 wurde daraufhin vom FA, wiederum ohne jede weitere Begründung, die Mindestkörperschaftsteuer mit dem Betrag von 2.188 Euro angesetzt. Seitens des BFG wird diesbezüglich angemerkt, dass das FA damit offenkundig von einem Quartal in der Rechtsform einer AG und von drei Quartalen in der Rechtsform einer GmbH ausging.

In der Folge wurde im Vorlageantrag vom 05.01.2018 das Beschwerdevorbringen wiederholt und noch einmal der Antrag auf Festsetzung der Mindestkörperschaftsteuer mit dem Betrag von 1.750 Euro gestellt.

Unstrittiger Sachverhalt:

Im Zuge einer außerordentlichen Hauptversammlung der Aktionäre der AG vom 04.02.2016 wurde laut vorliegendem Protokoll in einem ersten Punkt der Beschluss gefasst, diese AG gemäß den §§ 239 ff AktG mit Wirkung vom 01.01.2016, also auf der Grundlage einer Schlussbilanz zum 31.12.2015, in eine GmbH umzuwandeln. In einem zweiten Punkt wurde daraufhin der Beschluss über den Gesellschaftsvertrag der neuen GmbH gefasst und in diesem Zusammenhang auf eine entsprechende "Errichtungserklärung" verwiesen. In weiterer Folge wurden die Organe dieser GmbH (Geschäftsführer sowie Prokurist) bestellt und der Aufsichtsrat der AG entlastet bzw. abbestellt.

Dieser Hauptversammlungsbeschluss wurde mit den gesetzlich notwendigen Beilagen beim Handelsgericht Wien als Firmenbuchgericht eingereicht und langte dort laut Firmenbuchauszug am 17.02.2016 ein.

Die Eintragung des Hauptversammlungsbeschlusses mit der damit einhergehenden Änderung des Firmenwortlautes erfolgte am 20.05.2016.

Erwägungen:

Bei dieser im konkreten Fall erfolgten Umwandlung einer AG in eine GmbH handelt es sich um eine "formwechselnde Umwandlung", die in den §§ 239 ff AktG geregelt ist (vgl. den ausdrücklichen Hinweis auf diese Bestimmungen im Protokoll über den Verlauf der Hauptversammlung). Dabei liegt eine bloße Rechtsformänderung eines und desselben Rechtsträgers vor, die demnach im Gegensatz etwa zu den im UmgrStG geregelten Umgründungsvorgängen zu keiner Vermögensübertragung und zu keiner Gesamtrechtsnachfolge führt. § 240 Abs. 1 AktG bestimmt in diesem Zusammenhang, dass zugleich mit dem Umwandlungsbeschluss die Geschäftsführer und die Gesellschafter zur Eintragung in das Firmenbuch anzumelden sind. Gemäß § 240 Abs. 2 AktG ist dieser Anmeldung zudem die Bilanz beizufügen, die der Umwandlung zugrunde gelegt ist. Diese verpflichtend zu erstellende Bilanz ist aber weder von einem bestimmten Bilanzergebnis abhängig noch in irgendeiner Form genehmigungs- oder prüfungsbedürftig, weshalb es sich mithin um eine bloße Formvorschrift handelt (vgl. hiezu etwa *Szep in Artmann/Karollus*, AktG III⁶ § 240 Rz 9 ff).

Nach der insoweit für diese Beschwerdesache maßgeblichen Bestimmung des § 241 AktG besteht die Gesellschaft von der Eintragung der Umwandlung an als Gesellschaft mit beschränkter Haftung weiter.

Im Ergebnis bedeutet dies, dass die Eintragung der Umwandlung im Firmenbuch grundsätzlich konstitutive Wirkung in dem Sinne hat, dass ab der Eintragung aus der AG eine GmbH wird (so ausdrücklich *Szep in Artmann/Karollus*, AktG III⁶ § 241 Rz 1), bzw. der Rechtsformwechsel erst nach erfolgter Eintragung in das Firmenbuch Wirksamkeit entfaltet (so ausdrücklich *Zollner in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG § 241 I. Grundlagen Rz 1).

Was in weiterer Folge die Mindestkörperschaftsteuer gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 anbelangt, heißt es darin im letzten Satz, dass bei einer Änderung der für die Mindeststeuer maßgeblichen Rechtsform die am Beginn des Kalendervierteljahres bestehende Rechtsform maßgeblich ist.

In Bezug auf diese Bestimmung, die in erster Linie auf solche "formwechselnden Umwandlungen" abzielt, geht nun, soweit überblickbar, die einhellige Lehre davon aus, dass der maßgebliche Zeitpunkt für den Eintritt der Rechtsformänderung der Zeitpunkt der Eintragung in das Firmenbuch ist (vgl. hiezu lediglich *Schuchter in Achatz/Kirchmayr*, KStG § 24 Rz 82, sowie *Pucher/Stangl in Renner/Strimitzer/Vock*, KStG § 24 Rz 67).

Dieser Ansicht der einhelligen Lehre schließt sich unter Bezugnahme auf die oben dargestellte einschlägige Bestimmung des § 241 AktG auch das BFG an.

Für den konkreten Fall bedeutet dies, dass die Bf. entsprechend der im Firmenbuch erfolgten Eintragung der "formwechselnden Umwandlung" vom 20.05.2016 gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 letzter Satz KStG 1988 erst ab dem Beginn des zweiten Quartals als GmbH zu behandeln ist bzw. im ersten Quartal noch von der Rechtsform einer AG auszugehen ist.

Wie vom FA in der Beschwerdeentscheidung vom 05.12.2017 richtig berechnet wurde, ergibt sich demnach eine Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von 2.188 Euro.

Unter Verweis auf diese Beschwerdeentscheidung ist mithin der Beschwerde gegen den angefochtenen Bescheid teilweise Folge zu geben.

Zulässigkeit der Revision:

Gegen ein Erkenntnis des BFG ist die 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.

Da zur konkreten Frage, welcher Zeitpunkt bei einer "formwechselnden Umwandlungen" nach § 24 Abs. 4 Z 1 letzter Satz KStG 1988 maßgeblich ist, bislang eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes fehlt, ist die Revision zuzulassen.

Wien, am 17. Juni 2019