

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R. in der Beschwerdesache Bf.GmbH, zu Händen G., über die Beschwerde vom 26. Februar 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 24. Jänner 2019, betreffend Körperschaftsteuer 2017 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Für das Jahr 2017 wurde die Körperschaftsteuer mit an die beschwerdeführende GmbH (Bf.) zu Händen ihres Alleingeschafters zugestellten Bescheid vom 24. Jänner 2019 im Betrag von 1.750,00 € festgesetzt (Mindestkörperschaftsteuer). Nach Abzug der bisher festgesetzten Körperschaftsteuer(vorauszahlungen) in der gleichen Höhe ergab sich eine Abgabengutschrift von 0,00 €.

Dagegen richtet sich die Beschwerde mit folgender Begründung:

- 1) Meine Anträge vom 11. Dezember 2018 wurden nicht behandelt.
- 2) Mangels eines Umsatzes bzw. Gewinns kommt die Vorauszahlung von Körperschaftsteuer bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise einer Zulassungsgebühr gleich. Eine gesetzliche Grundlage dafür ist nicht erkennbar, weshalb das Eigentumsrecht bzw. die Erwerbsfreiheit nach Art. 5 bzw. 6 StGG verletzt erscheinen.
- 3) Die unterschiedliche Mindeststeuer für vor bzw. nach dem 30. Juni 2013 gegründete Gesellschaften mit beschränkter Haftung ist meines Erachtens nicht mit dem Gleichheitsgebot vereinbar, zumal unter Berücksichtigung der Fünfjahresfrist. Da somit weder über meinen (sinngemäßen) Antrag auf Rückerstattung der Körperschaftsteuer 2016 und 2017 (gegebenenfalls unter Berücksichtigung der o.a. reduzierten Mindeststeuer) noch auf meinen Antrag auf Abschluss der steuerlichen Belange der ISIS GmbH abgesprochen wurde, beantrage ich, den Körperschaftsteuerbescheid vom 24. Jänner 2019 entsprechend den obigen Ausführungen abzuändern.

Die in Punkt 1) angesprochenen Anträge sind einem Schreiben des Alleingeschafters vom 11. Dezember 2018 zu entnehmen; dieses Schreiben hat folgenden Inhalt:

Die Frist zur Einreichung der Körperschaftsteuererklärung 2017 und der Umsatzsteuererklärung 2017 wurde versäumt, weil die Geschäftsführerin des Instituts durch den Tod ihrer Mutter Ende April 2018 als einzige Tochter übermässig belastet war und sodann einen seit längerem zugesagten Rehabilitationsaufenthalt konsumierte. Insofern wird um Nachsicht gebeten.

Auf Grund ihres angegriffenen Gesundheitszustandes erfolgte am 14.06.2018 der Rücktritt von der Geschäftsführungsfunktion mit sofortiger Wirkung; die Löschung wurde vom Handelsgericht Wien mit Datum***2018 bewilligt.

Gleichzeitig wurde die Gewerbeberechtigung zurückgelegt.

Im Hinblick auf künftige Geschäfte habe ich der Gesellschaft ab 1. Jänner 2016 wiederholt Vorschüsse überwiesen, welche jeweils zur Deckung der Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer verwendet wurden. Tatsächlich konnten jedoch auch 2016 und 2017 keine Einkünfte erzielt werden.

Ich frage daher an, inwieweit eine Rückerstattung der Vorauszahlungen an Körperschaftsteuer in den Jahren 2016 und 2017 trotz fehlendem Geschäftserfolg in Betracht gezogen werden kann.

Sollte für solche Erwägungen keinerlei Spielraum zur Verfügung stehen, stelle ich den Antrag, die steuerlichen Belange der Gesellschaft als abgeschlossen zu behandeln.

Das Finanzamt wies die Beschwerde mit Beschwerdevorentscheidung mit nachstehender Begründung als unbegründet ab:

Das Ende der unbeschränkten Steuerpflicht ist für sämtliche Körperschaften iSd § 1 Abs 2 durch § 4 Abs 2 KStG geregelt. Danach sind juristische Personen bis zu jenem Zeitpunkt steuerpflichtig, in dem ihre Rechtspersönlichkeit untergeht. Bis dato langte keine Löschung im Firmenbuch ein. Daher war wie im Spruch zu entscheiden.

Der Vorlageantrag wurde eingebracht wie folgt:

a) Der Beschwerdevorentscheidung vom 3. April 2019 bzw. ihrer Begründung ist entgegenzuhalten, dass der Untergang der Rechtspersönlichkeit der gegenständlichen GmbH sich - im Unterschied zu ihrer Gründung - der willentlichen Entscheidung der Gesellschaft entzieht.

Die Löschung im Firmenbuch ist nicht ausreichend geregelt. § 40 FBG spricht von Kann-Bestimmungen; eine nähere Determinierung fehlt jedoch.

Der Zeitpunkt der Löschung ist nicht absehbar. Eine Ingerenz der Gesellschaft ist nicht gegeben, wohl aber jene der Steuerbehörde. Diese dahingehend auszuüben, die Steuerpflicht trotz Vermögenslosigkeit zu verlängern, wäre Willkür.

Die gegebenen Umstände stehen dem Andauern der Steuerpflicht, wie in der Beschwerdevorentscheidung angenommen, entgegen.

b) Wenn ungeachtet dessen sowie der längst erfolgten Einstellung der Geschäfte Körperschaftsteuer vorgeschrieben wird (insbesondere in Form von Vorauszahlungen) wird - mangels vorhandener Mittel der Gesellschaft - in das Eigentumsrecht (Art. 5 StGG) ihrer Gesellschafter eingegriffen.

Dafür fehlt es an einer gesetzlichen Grundlage

c) Der Körperschaftsteuer ist das Einkommen innerhalb eines Kalenderjahres zugrunde zu legen (§ 7 Abs. 1 KStG). Ein solches wurde weder 2016 noch 2017 erzielt. Die Steuerpflicht trotzdem anzunehmen, widerspricht der ratio legis.

Für Vorauszahlungen muss dies umso mehr gelten.

d) In Ermangelung von Einkünften der Gesellschaft entspricht die Vorschreibung von Körperschaftsteuer wirtschaftlich betrachtet der Einhebung einer Zulassungsgebühr, womit die Gesellschafter belastet werden.

Auch dafür fehlt es an einer Rechtsgrundlage. Vielmehr ergibt sich ein Widerspruch zu Art. 6 StGG.

e) Die Festlegung verschiedener Mindeststeuersätze für vor bzw. nach dem 30. Juni 2013 gegründete Gesellschaften verletzt m.E. das Gleichheitsgebot, insbesondere bei Bedachtnahme auf die Fünfjahresfrist. Das wirkt sich auf den vorliegenden Fall unmittelbar aus.

f) Der Verfahrensfehler, dass meine Anträge vom 11. Dezember 2018 im Bescheid vom 4. April 2019 weiterhin nicht behandelt wurden, dauert an.

Ich beantrage daher, den Körperschaftsteuerbescheid vom 24. Jänner 2019 im Sinne der obigen Ausführungen und der Beschwerde vom 26. Feber 2019 abzuändern bzw. aufzuheben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist eine im Firmenbuch eingetragene Gesellschaft m.b.H. mit Sitz im Inland. Sie wurde mit Erklärung über die Errichtung der Gesellschaft vom 15. Juli 2010 gegründet, die Eintragung im Firmenbuch erfolgte am 30. Juli 2010.

Die Stammeinlage der Bf. beträgt seit Gründung unverändert 35.000 € und ist vom einzigen Gesellschafter zur Hälfte (17.500 €) eingezahlt.

Die (Funktion der) Geschäftsführerin der GmbH wurde zufolge eines Antrages vom 15.06.2018 mit Eintragung vom Datum**** 2018 im Firmenbuch gelöscht. Gleichzeitig wurde die Gewerbeberechtigung zurückgelegt (vgl. Firmenbuchauszug, Vorbringen des Alleingesellschafters). Eine Löschung der Bf. im Firmenbuch ist bislang nicht erfolgt.

Strittig ist, ob die Festsetzung der Mindestkörperschaftsteuer für 2017 zu Recht erfolgte. Außerdem werden verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Höhe der Mindeststeuer für vor bzw. nach dem 30. Juni 2013 gegründete Gesellschaften vorgebracht.

Der Körperschaftsbescheid vom 24. Jänner 2019 wurde rechtswirksam an die GmbH zu Händen des Alleingesellschafters (nach Löschung der Geschäftsführerin im Firmenbuch am Datum****2018) zugestellt.

Gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 erster Satz KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 161/2005 haben unbeschränkt steuerpflichtige inländische Kapitalgesellschaften und diesen vergleichbare unbeschränkt steuerpflichtige ausländische 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 (§ 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.

Unbeschränkt steuerpflichtig sind gemäß § 1 Abs. 2 KStG 1988 Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz haben. Als Körperschaften gelten nach dieser Bestimmung ua. juristische Personen des Privatrechts (Z 1 leg. cit.), zu denen wiederum die Gesellschaft mit beschränkter Haftung zählt.

Gemäß § 4 Abs. 1 KStG 1988 sind Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 ab jenem Zeitpunkt steuerpflichtig, in dem die Rechtsgrundlage wie Satzung, Gesellschaftsvertrag oder Stiftungsbrief festgestellt ist und sie erstmalig nach außen in Erscheinung treten. Nach Abs. 2 leg. cit. endet die Steuerpflicht mit dem Zeitpunkt, in dem die Rechtspersönlichkeit untergeht, jedenfalls mit dem Zeitpunkt, in dem das gesamte Vermögen auf andere übergegangen ist.

Nach dem klaren Gesetzeswortlaut ergibt sich die Mindeststeuerpflicht der Bf. sohin allein aus ihrer Eigenschaft als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft (vgl. VwGH 31.3.2005, 2002/15/0032); sie tritt demnach unabhängig von der Erzielung eines körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens ein. Ihrem Wesen nach ist die Mindestkörperschaftsteuer eine auf typisierend angenommene Einkommensverhältnisse aufbauende Steuer (vgl. Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG, 6. Lieferung, § 24 Tz 40). Sachliche Steuerbefreiungen (zB nach § 10 KStG 1988) berühren die Mindestkörperschaftsteuerpflicht daher ebenso wenig, wie eine Konkurseröffnung (vgl. VwGH 27.2.2001, 2001/13/0030) oder der Umstand, dass die Körperschaft etwa infolge Einstellung der Geschäftstätigkeit (vgl. VwGH 27.2.2001, 2001/13/0030) oder auch Liebhaberei (vgl. Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, a.a.O., § 24 Rz 47, ebenso Brugger, in: Lang/Schuch/Staringer, KStG, § 24 Rz 71) kein der Körperschaftsteuer unterliegendes Einkommen erzielt (UFS vom 02.10.2009, RV/0415-F/07).

Abgesehen davon,

dass der Alleingesellschafter selbst in seiner Eingabe vom 11. Dezember 2018 von (wohl in den Jahren 2016 und 2017 noch erwarteten) künftigen Geschäften schreibt, im Hinblick auf welche er der Gesellschaft ab 1. Jänner 2016 wiederholt Vorschüsse überwiesen habe - was nicht auf eine beabsichtigte Einstellung der Geschäftstätigkeit in diesem Zeitraum hindeutet -, wenn auch tatsächlich in diesen beiden Jahren keine Einkünfte erzielt werden konnten,

dass der Rücktritt der Geschäftsführerin erst Mitte des Jahres 2018 erfolgte und zu diesem Zeitpunkt auch die Gewerbeberechtigung zurückgelegt wurde,

war für die Bf. mit dem Einwand, sie erziele mangels eines Umsatzes bzw. Gewinns kein steuerlich relevantes Einkommen, nichts zu gewinnen.

Hinsichtlich der zum Ausdruck gebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken ist darauf hinzuweisen, dass sich der Verfassungsgerichtshof bereits wiederholt mit

der Frage der Verfassungswidrigkeit der Bestimmung des § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 auseinandergesetzt hat und im Erkenntnis vom 05.03.1998, B 2195/97 ua., ausgesprochen hat, dass gegen die Regelung des § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 idF BGBl. I Nr. 70/1997 (welche inhaltlich der für den beschwerdegegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung entspricht) keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestünden, da die Mindeststeuer in Höhe von 5% des eingesetzten Kapitals keine überproportionale Belastung und somit keine Gleichheitswidrigkeit darstelle.

Insoweit im Vorlageantrag vorgebracht wird, die Festlegung verschiedener Mindeststeuersätze für vor bzw. nach dem 30. Juni 2013 gegründete Gesellschaften verletze das Gleichheitsgebot, insbesondere bei Bedachtnahme auf die Fünfjahresfrist, was sich auf den vorliegenden Fall unmittelbar auswirke, ist hiezu auszuführen:

Die für die vorliegende Beschwerde einschlägigen Gesetzesbestimmungen (idF AbgÄG 2014, BGBl. I Nr. 13/2014) 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 Nr. 109/2013, 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.

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 zugrunde gelegen ist, erwogen (BFG 04.12.2014, RV/710/5068/2014):

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, grade 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 04.12.2014, RV/710/5068/2014) als auch im vorliegenden Fall werden aus oben angeführten Gründen die von der Bf. vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken nicht geteilt.

Die Belastung der Bf. an Mindestkörperschaftsteuer entspricht im Grunde jener vor dem AbgÄG 2014 und wird eine Verfassungswidrigkeit der Rechtslage vor dieser Gesetzesänderung von der Bf. offenbar nicht empfunden.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Die Revision ist mangels einer Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht zulässig. Vielmehr ist der vorliegende Fall auf Grund klarer, eindeutiger gesetzlicher Regelungen zu lösen.

Wien, am 18. Juni 2019