IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Senatsvorsitzende ***R1***, den Richter***R2*** sowie die fachkundigen Laienrichter ***LR1*** und ***LR2***, in Anwesenheit der Schriftführerin ***A***, in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch IMMUNITAS Wirtschaftsprüfung GmbH, Schlickgasse 3/7, 1090 Wien, über die Beschwerde vom 15. April 2020 gegen den Bescheid des Finanzamtes ***B***, vom 12. März 2020, betreffend Körperschaftsteuer 2018, nach der am 21. Juli 2021 durchgeführten mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
   Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.
II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die Beschwerdeführerin (Bf) übermittelte am 19.09.2019 die Körperschaftsteuererklärung 2018 elektronisch in welcher Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von -50,88 € und Körperschaftsteuer in Höhe von 1.750 € erklärt wurden.

Im Körperschaftsteuerbescheid 2018 vom 12.03.2020 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb und die Körperschaftsteuer in erklärter Höhe festgesetzt.

In der Beschwerde gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2018 vom 12.03.2020 führte die damalige steuerliche Vertretung der Bf aus, dass die Bf die Liquidation seit Längerem beendet habe. Die Liquidationsschlussbilanz per 31.12.2017 (gemeint: 2016) weise nur mehr eine Forderung gegenüber der Alleingesellschafterin aus. Diese Forderung stelle somit den Liquidationserlös dar. Der Antrag auf Löschung im Firmenbuch könne wegen der fehlenden

Unbedenklichkeitsbescheinigung, die vor langer Zeit beantragt und bis dahin nicht ausgestellt worden sei, nicht erfolgen. Dies verursache vermeidbare Kosten, die aus dem Gesellschaftsvermögen, das nicht mehr vorhanden sei, nicht mehr getragen werden könne. Dennoch müssten weiterhin Steuererklärungen erstellt und eingereicht werden. Mit dem angefochtenen Bescheid werde die Körperschaftsteuer 2018 iHv 1.750 € abweichend von der eingereichten Erklärung, festgesetzt.
Die steuerliche Vertretung stellte den Antrag auf Festsetzung der Körperschaftsteuer 2018 in richtiger Höhe, nämlich 0 €, auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung und auf Entscheidung durch den Senat und begründete die Beschwerde damit, dass laut Körperschaftsteuerrichtlinien 2013 in der derzeit gültigen 6. Fassung Randziffern (Rz) 153 bis 155 die Körperschaftsteuerpflicht mit Untergang der Rechtspersönlichkeit ende. Eine wirtschaftliche Betrachtungsweise sei ausschlaggebend. Im Regelfall ende die Rechtspersönlichkeit einer juristischen Person des Privatrechts daher mit Löschung aus dem Firmenbuch oder mit Übertragung des Liquidationsvermögens.
Weiters gebe Rz 1557 der KStR 2013 an, dass im Fall der Liquidation gemäß § 19 Abs 1 KStG die (Mindest-)Körperschaftsteuerpflicht mit Verteilung des Liquidationsüberschusses ende, dessen Zeitpunkt aus Vereinfachungsgründen mit dem Stichtag der Liquidationsschlussbilanz angenommen werde.
Wie eingangs erwähnt sei der Stichtag der Liquidationsschlussbilanz der Bf der 31.12.2017 (gemeint: 31.12.2016). Spätestens zu diesem Zeitpunkt ende damit die Körperschaftsteuerpflicht.
Die Löschung der Bf habe bislang nur aus dem Grund nicht erfolgen können, da die bereits am 01.10.2018 beantragte Unbedenklichkeitsbescheinigung durch die Finanzbehörden immer noch nicht ausgestellt worden sei.

Die abweisende Beschwerdevorentscheidung vom 27.01.2021 wurde im Wesentlichen damit begründet, dass frühestmöglicher Zeitpunkt für das Ende der unbeschränkten Steuerpflicht einer juristischen Person des privaten Rechts ihre Löschung aus dem Firmenbuch sei, weil davor die Rechtspersönlichkeit im Außenverhältnis noch nicht untergegangen sei. Dies gelte auch für Fälle, in denen bereits vor Löschung der Körperschaft im Firmenbuch das gesamte Vermögen übergegangen sei. Auch die Vorschrift über die Mindestkörperschaftsteuer sei während der Liquidation weiterhin anzuwenden.

Mit Schriftsatz vom 21.02.2021 stellte die steuerliche Vertretung der Bf den Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde vom 12.03.2020 gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2018 vom 12.03.2020 durch das Bundesfinanzgericht und führte ergänzend wie folgt aus:

„Wie aus dem Firmenbuch ersichtlich, erfolgte die Eintragung des Liquidationsbeschlusses bereits am 30.08.2016. Die Abwicklung war grundsätzlich mit 31.12.2016 (nach Ausscheiden der letzten Beschäftigten) beendet. Nach Erstellung der Liquidationsschlussbilanz zum 31.12.2016 und Veranlagung sowie Rückzahlung des geringfügigen Guthabens am

Abgabenkonto wurde ein Antrag auf Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung gestellt. Trotz vielfacher telefonischer Urgenzen wurde diese jedoch ohne Begründung nicht übermittelt. Nach Ablauf von sechs Monaten hat unsere Mandantin, damals vertreten durch die ***C*** *GmbH, eine Säumnisbeschwerde wegen Verletzung der Entscheidungspflicht des Finanzamtes* ***B*** *an das Bundesfinanzgericht gestellt. Die Säumnisbeschwerde wurde mit Beschluss vom 08. August 2017 (GZ. RS/7100086/2017) als unzulässig zurückgewiesen.*
In der Folge wurde unsere Mandantin weiter zur Abgabe von Körperschaftsteuererklärungen aufgefordert, welche auch eingereicht wurden, jeweils mit dem Hinweis, dass die Liquidation schon beendet sei. Am 01.10.2018 wurde ein weiterer Antrag auf Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung an das Finanzamt gerichtet, verbunden mit dem Antrag auf bescheidmäßige Ablehnung des Anbringens und Mitteilung der Gründe, die einer Ausstellung entgegenstehen. Dieser Antrag ist bis heute unerledigt.
Als letzten Versuch die GmbH aus dem Firmenbuch löschen zu lassen, hat unsere Mandantin Notar Dr. ***D1*** *beauftragt, einen Antrag auf Anregung der amtswegigen Löschung infolge Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG einzubringen. Auch diesem wurde bisher nicht nachgekommen.*
Zur gegenständlichen Problematik führen die Körperschaftsteuerrichtlinien unter Rz 1557 aus, dass die Mindestkörperschaftsteuer mit der Verteilung des Liquidationsüberschusses endet. ‚Diese wird aus Verwaltungsvereinfachungsgründen mit dem Stichtag, auf den die Liquidationsschlussbilanz aufgestellt wird, angenommen'.
In Rz 1559 wird zudem festgehalten, dass die Mindestkörperschaftsteuerpflicht auch mit jenen Datum enden kann, zudem eine berechtigte Partei im Sinne des § 40 FBG den Antrag auf Löschung im Firmenbuch stellt bzw die amtswegige Löschung durch das Firmenbuchgericht eingeleitet wird.
Uns ist bewusst, dass Richtlinien wie die Körperschaftsteuerrichtlinien nach der Rechtsprechung des VwGH – zumindest im Regelfall – von den Gerichten nicht zu beachten sind. Es darf aber hier schon die Frage gestellt sein, warum sich Finanzbeamte heutzutage nicht mehr an Weisungen ihrer vorgesetzten Organe gebunden fühlen. Im konkreten Fall ist sogar die Frage zu stellen, ob es wirklich verfassungsrechtlich zulässig ist, dass steuerliche Folgen ohne Möglichkeit der Beeinflussung durch den Abgabenpflichtigen normiert werden. Wie das gegenständliche Beispiel zeigt, wird einer ohnehin schon vermögenslosen GmbH, die alle zumutbaren Maßnahmen zur Löschung aus dem Firmenbuch unverzüglich in Anspruch genommen hat, bereits seit drei Jahren ungerechtfertigt Mindestkörperschaftsteuer vorgeschrieben.
Da die Ausstellung der Unbedenklichkeitsbescheinigung offensichtlich rechtlich nicht durchsetzbar ist (siehe BFG-Beschluss vom 08. August 2017) und eine Antragslöschung aus dem Firmenbuch ohne Unbedenklichkeitsbescheinigung nicht möglich ist, hängt die Abgabenpflicht im Bereich der Mindestkörperschaftsteuer vom ‚Wohlwollen' des zuständigen Finanzamtsmitarbeiters ab. Es ist für uns schwer vorstellbar, dass dies der Wille des Gesetzgebers war."

Mit dem Vorlageantrag wurden ein Firmenbuchauszug der Bf, die Säumnisbeschwerde vom 01.08.2017, der Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 08.08.2017, der Antrag auf Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung vom 01.10.2018 und das Schreiben des Notars Dr. ***D1*** an das Handelsgericht Wien, bezüglich der Anregung der amtswegigen Löschung infolge Vermögenslosigkeit gemäß § 40 FBG, übermittelt.

Die Abgabenbehörde legte die Beschwerde zur Entscheidung durch das Bundesfinanzgericht vor und verwies darauf, dass ein offenes Betriebsprüfungsverfahren im Zeitraum 2006 bis 2015 vorhanden sei.

Zur mündlichen Verhandlung am 21.07.2021 erschienen Frau ***E***, als Vertreterin der Abgabenbehörde und Herr ***F*** von ***G*** GmbH, als steuerlicher Vertreter und Liquidator der Bf.

Der steuerliche Vertreter der Bf führte aus, dass die Außenprüfung seit dem Jahr 2014 anhängig und seit diesem Jahr nichts passiert sei. Die Behörde sei widerrechtlich säumig und seit dem Jahr 2014 habe es von Seiten der Außenprüfung keine Rückfragen gegeben. Der steuerliche Vertreter gab zu bedenken, dass für den Fall, dass das Verfahren verloren werde, es nur eine Möglichkeit gebe, und zwar die Insolvenz. Es werde ein Insolvenzantrag gestellt werden müssen und in weiterer Folge sei die Bf im Firmenbuch zu löschen. Der steuerliche Vertreter verwies darauf, dass seine Anträge auf Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung nicht bearbeitet worden seien.
Die Vertreterin der Abgabenbehörde räumte ein, dass die erwähnten Anträge bislang unerledigt geblieben seien und verwies darauf, dass das Außenprüfungsverfahren noch im Gange sei, der Ausgang ungewiss sei und steuerliche Bedenken bestehen könnten, die der Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung entgegenstünden. Die Vertreterin der Abgabenbehörde führte weiter aus, dass es im Umfeld der Gesellschaft (Bf) ein umfangreiches Prüfungsverfahren gebe und es seitens des Prüfers noch keine Rückmeldung gebe, wann das Außenprüfungsverfahren abgeschlossen werden könne.

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Die Bf ist als Kapitalgesellschaft eine juristische Person des privaten Rechts und hat ihren Sitz im Inland. Die Bf wurde am TTMM2005 errichtet. Betriebsgegenstand war der „Betrieb von ***H***“.
Am 25.08.2016 wurde die Bf mit Generalversammlungsbeschluss aufgelöst und am 30.08.2016 erfolgte die Eintragung des Liquidationsbeschlusses ins Firmenbuch.
Nach Erstellung der Liquidationsschlussbilanz zum 31.12.2016 wurde ein Antrag auf Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung gestellt, dem von Seiten der

Abgabenbehörde nicht entsprochen wurde.
Eine Außenprüfung gemäß § 147 BAO iVm § 99 Abs 2 FinStrG, die die Umsatzsteuer und die Körperschaftsteuer 2006 bis 2015 zum Gegenstand hat, ist bis dato nicht abgeschlossen.
Am 01.10.2018 richtete die Bf erneut einen Antrag auf Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung verbunden mit dem Antrag auf bescheidmäßige Ablehnung des Anbringens und Mitteilung der Gründe, die einer Ausstellung entgegenstünden.
Am 12.03.2020 erließ die Abgabenbehörde den Körperschaftsteuerbescheid 2018, mit dem Körperschaftsteuer in Höhe von 1.750 € festgesetzt wurde.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den im Firmenbuch eingetragenen Daten, den dem Bundesfinanzgericht von der Abgabenbehörde übermittelten Unterlagen und dem Abgabeninformationssystem des Bundes und ist im Übrigen nicht strittig.

2. Rechtliche Beurteilung

2.1. Der festgestellte Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 1 Abs 2 KStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtig Körperschaften, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben.
Als Körperschaften gelten:
1. Juristische Personen des privaten Rechts.
2. (…)

Gemäß § 24 Abs 4 KStG 1988 gilt für unbeschränkt steuerpflichtige inländische Kapitalgesellschaften und diesen vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften Folgendes:
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. (…)

Gemäß § 4 Abs 2 KStG 1988 sind Körperschaften im Sinne des § 1 Abs 2 KStG bis zu jenem Zeitpunkt steuerpflichtig, in dem die Rechtspersönlichkeit untergeht, jedenfalls bis zu jenem Zeitpunkt, in dem das gesamte Vermögen auf andere übergegangen ist.

Grundsätzlich knüpft § 4 Abs 2 das Ende der Steuerpflicht an den Verlust der Rechtspersönlichkeit, somit an ein zivil- und gesellschaftsrechtliches Kriterium (zB bei AG und GmbH die Löschung im Firmenbuch). Die zivilrechtliche Anknüpfung wird jedoch dann durchbrochen, wenn die Körperschaft im Zeitpunkt ihres zivilrechtlichen Untergangs noch über Vermögen verfügt. Diesfalls bleibt die Körperschaft – ungeachtet ihres zivilrechtlichen

Schicksals – weiterhin bis zur Endverteilung ihres Vermögens steuerfähig (vgl *Heidenbauer* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 4 Rz 35).

An die Rechtsfolgen des § 4 Abs 2 KStG 1988 knüpft auch das Bestehen der Mindestkörperschaftsteuerpflicht nach § 24 Abs 4 KStG 1988 an. Danach besteht die Mindestkörperschaftsteuerpflicht grundsätzlich auch während des Liquidationsbesteuerungszeitraums, da es durch den Eintritt der Liquidation nicht zu einem Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht als Anwendungsvoraussetzung des § 24 Abs 4 Z 1 KStG 1988 kommt (vgl *Hristov* in *Lang/Schuch/Staringer*, KStG, § 19 Rz 9).

Die Bf hat die Liquidationsschlussbilanz zum 31.12.2016 erstellt und daraufhin einen Antrag auf Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung gestellt. Die bei der Bf durchgeführte Außenprüfung gemäß § 147 BAO iVm § 99 Abs 2 FinStrG ist bis dato nicht abgeschlossen.

Gemäß § 160 Abs 3 BAO dürfen Löschungen von Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und Privatstiftungen im Firmenbuch erst vorgenommen werden, wenn eine Bescheinigung des für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständigen Finanzamtes vorliegt, dass der Löschung steuerliche Bedenken nicht entgegenstehen.

Die Bescheinigung, wonach gegenwärtig keine Abgabenforderungen bestehen, reicht für die Löschung im Firmenbuch nicht (OLG 30.01.2006, 28 R 316/050, GeS 2006, 222; *Ritz*, BAO^6 § 160 Tz 1).

Durch die „Löschungssperre“ des § 160 Abs 3 soll vor allem erreicht werden, dass bis zur Beendigung des Abgabenverfahrens taugliche vertretungsbefugte Organe der AG, GmbH, Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaft (und der Privatstiftung) zur Verfügung stehen (vgl *Ritz*, BAO^6, § 160 Tz 5).

Im Hinblick darauf, dass das Ende der Steuerpflicht nicht früher als mit der Löschung der Gesellschaft aus dem Firmenbuch eintreten kann, da davor die Rechtspersönlichkeit im Außenverhältnis noch nicht untergegangen ist (vgl *Achatz/Bieber* in Achatz/Kirchmayr, KStG § 4 Tz 48), und die Löschung der Bf im Firmenbuch noch nicht erfolgt ist, ist vom Fortbestand der Rechtssubjektivität der Bf und ihrer Mindestkörperschaftsteuerpflicht auszugehen.

Wie oben dargelegt, geht eine Kapitalgesellschaft daher weder durch die Liquidation noch durch die Einstellung der Geschäftstätigkeit ihres Unternehmens, sondern erst mit der Löschung im Firmenbuch ihrer Rechtspersönlichkeit verlustig. Das Vorhandensein der Rechtspersönlichkeit ist jedoch gerade das entscheidende Kriterium für das Bestehen der Körperschaftsteuerpflicht. Die Vorschrift über die Mindestkörperschaftsteuer (§ 24 Abs 4 KStG

1988) ist daher auch während der Liquidation weiterhin anzuwenden (vgl *Lachmaye*r in: Renner/Strimitzer/Vock (Hrsg.) Die Körperschaftsteuer, Kommentar, § 4 Tz 54).

Die Mindestkörperschaftsteuer für das Jahr 2018 wurde daher zu Recht von der Abgabenbehörde vorgeschrieben.

Bezüglich der Ausführungen der Bf in der Beschwerde, wonach „mit obgenannten Bescheid die Körperschaftsteuer 2018 iHv EUR 1.750,-, abweichend von der eingereichten Erklärung, festgesetzt“ worden sei, wird daran erinnert, dass die Bf in der von ihr elektronisch übermittelten Körperschaftsteuererklärung 2018 Körperschaftsteuer in Höhe von 1.750 € in Ansatz gebracht hat und im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 2018 vom 12.03.2020 Körperschaftsteuer in Höhe von 1.750 € festgesetzt wurde. Weshalb die Bf von einer „abweichend von der eingereichten Erklärung“ festgesetzten Körperschaftsteuer ausgeht, ist nicht nachvollziehbar.

Soweit die Bf im Vorlageantrag Rz 1557 und Rz 1559 der Körperschaftsteuerrichtlinien zitiert, wird auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 28.01.2003, Zl. 2002/14/0139 verwiesen, in dem dieser ausführt, dass Erlässe aber auch Richtlinien des BMF dem Steuerpflichtigen keine Rechte einräumen. Richtlinien erklären sich (ihrem klaren Wortlaut nach) als unverbindlich (sonst wären es ja Verordnungen); sie sind also nur Ratschläge an das Finanzamt. Das Finanzamt mag Ratschläge bei seiner Entscheidung mitbedenken, die Bescheide erlässt es ausschließlich auf Grund des Gesetzes (vgl RdW, 2003, 227f).

In diesem Zusammenhang sei auch der Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 26.11.1996, V46/95 erwähnt, worin zum Ausdruck gebracht wird, dass in den vom Gerichtshof konkret zu beurteilenden Richtlinien, wie sich aus deren Einleitungssatz ergebe, bloß die Rechtsauffassung des Bundesministers für Finanzen mitgeteilt werde; derartigen Erledigungen komme normative Bedeutung nicht zu. Diese Aussage hat auch Gültigkeit für die seitens der Bf ins Treffen geführten Körperschaftsteuerrichtlinien, werden diese doch im Einleitungssatz nur als Auslegungsbehelf bezeichnet, woraus eine rechtliche Bindung der Abgabenbehörden an diese Richtlinien nicht erkennbar ist.

Bezüglich des Vorbringens der steuerlichen Vertretung der Bf, wonach zum wiederholten Mal vergebens die Ausstellung einer Unbedenklichkeitsbescheinigung beantragt worden sei und mit dem Antrag vom 01.10.2018 der Antrag verbunden gewesen sei, auf bescheidmäßige Ablehnung des Anbringens und Mitteilung der Gründe, die einer Ausstellung entgegenstünden, wird darauf hingewiesen, dass für den Fall, dass die Unbedenklichkeitsbescheinigung trotz hierauf gerichteten Anbringens nicht ausgestellt wird, die Verweigerung der Ausstellung mit Bescheid zu erfolgen hat und der Antrag der Entscheidungspflicht unterliegt (vgl *Ritz*, BAO^{6}, § 160 Tz 8).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

2.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes 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.

Zur Frage der Körperschaftsteuerpflicht hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen, dass § 24 Abs 4 KStG 1988 als Rechtsfolge allein an die Eigenschaft als unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft anknüpft (vgl VwGH vom 15.11.1995, 95/13/0101, vom 27.02.2001, 2001/13/0030).
Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 29. Juli 2021