



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Anna Mechtler-Höger, Mag. Robert Steier und KomzIR. Ing. Josef Bitzinger über die Berufung der Bw. in Liquidation, W.,W-Straße, vertreten durch KPMG Alpen-Treuhand AG, 1090 Wien, Porzellangasse 51, vom 16. März 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 16. Februar 2012 betreffend Körperschaftsteuer 2010 nach der am 20. Februar 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmitteilung zu ersehen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, die ihren Gewinn nach einem abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt (1.12.-30.11.).

Die Generalversammlung fasste am 23. November 2010 den Beschluss, dass die Gesellschaft mit Wirkung vom 30. November 2010, Tagesablauf aufgelöst wird und in das Stadium der Liquidation eintritt.

Das Finanzamt erließ in weiterer Folge einen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2010, wobei die Besteuerungsgrundlage wegen Nichtabgabe der Steuererklärung gemäß [§ 184 BAO](#) im Schätzungswege ermittelt wurde.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Berufung führte die steuerliche Vertretung der Bw. aus, die Bw. habe sich bereits im Veranlagungszeitraum 2010 in Liquidation befunden. Laut Beschluss vom 23. November 2010 sei die Bw. mit Wirkung zum 30. November 2010, Tagesablauf, aufgelöst worden und damit offenkundig und explizit mit Wirkung zum 30. November 2010 und nicht mit Wirkung zum 1. Dezember 2010. Der Liquidationszeitraum beginne daher gemäß § 19 Abs. 5 KStG am 1. Dezember 2009.

Darüber hinaus gehe aus dem Jahresabschluss per 30. November 2010 hervor, dass das Vermögen der Bw. bereits vor dem Abschlussstichtag versilbert worden sei und am 1. Dezember 2010 beinahe ausschließlich aus liquiden Mitteln bestanden habe. Im Wirtschaftsjahr 1. Dezember 2009 bis 30. November 2010 sei demnach der Gesellschaftszweck bereits geändert und keine werbende Tätigkeit mehr ausgeübt worden. Im Sinne des Salzburger Steuerdialogs 2008 trete die Gesellschaft somit bereits in diesem Wirtschaftsjahr und sogar noch weit vor dem 30. November 2010 in die Liquidationsphase ein.

In der am 20. März 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, der Wille der Bw. sei auf eine Liquidation ab 30. November 2010 gerichtet gewesen. Unter Hinweis auf den Salzburger Steuerdialog werde darauf hingewiesen, dass zum Stichtag 30.11.2010 nur mehr Barvermögen vorhanden gewesen sei. Die bisher im Umlaufvermögen befindlichen Wertpapiere seien im August 2010 verkauft worden. Auch aus einem Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf gehe hervor, dass der Liquidationszeitraum bereits mit 1.12.2009 begonnen habe.

Der Vertreter der Amtspartei wies darauf hin, dass es auf den Wortlaut des Beschlusses ankomme und darin der Beginn des Liquidationszeitraumes eindeutig mit 1.12.2010 festgehalten werde. Das Beispiel des Salzburger Steuerdialogs sei insofern nicht zutreffend, weil im damals zu beurteilenden Sachverhalt die gesamte wirtschaftliche Tätigkeit bereits eingestellt gewesen sei, wovon im vorliegenden Fall nicht auszugehen sei.

Über Befragen bestätigte die steuerliche Vertreterin der Bw. die Richtigkeit des in der Gewinn- und Verlustrechnung des Geschäftsjahres 2009/2010 ausgewiesenen Gewinnes von 1.054.140,70 €.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird folgender Sachverhalt zu Grunde gelegt:

Die Bw. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung. Am 23. November 2010 fasste die Generalversammlung den Beschluss, dass die Gesellschaft mit dem Tagesablauf des 30. November 2010 aufgelöst ist. Am 1. Dezember 2010, Null Uhr, trat die Gesellschaft in das Stadium der Liquidation ein. In dem am 23. November 2010 gefassten Generalversammlungsbeschluss bestellte die Generalversammlung mit Wirkung ab 1. Dezember 2010 drei Personen zu kollektiv zeichnungsberechtigten Liquidatoren. Im Geschäftsjahr vom 1.12.2009 bis 30.11.2010 wurde von der Bw. keine werbende Tätigkeit mehr ausgeübt und mit der Versilberung des Gesellschaftsvermögens begonnen. Sie erwirtschaftete dabei Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 1.054.150,70 €.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen, auf das Vorbringen der Bw. und auf die folgende Beweiswürdigung:

Als Auflösungsstatbestand ist der Generalversammlungsbeschluss vom 23. November 2010 aktenkundig. Ein anderer Auflösungsstatbestand wurde weder behauptet noch ist ein solcher den der Behörde vorliegenden Akten zu entnehmen. Dieser Generalversammlungsbeschluss hat folgenden Wortlaut: „Die Gesellschaft wird mit Wirkung vom 30. November 2010, Tagesablauf, aufgelöst und tritt in das Stadium der Liquidation ein“. Zur Auslegung dieses Generalversammlungsbeschlusses ist der zum dritten Punkt der Tagesordnung „Bestellung der Liquidatoren“ gefasste Generalversammlungsbeschluss heranzuziehen. In diesem Beschluss werden drei Personen mit Wirkung ab 1. Dezember 2010 zu kollektiv zeichnungsberechtigten Liquidatoren der Gesellschaft bestellt. Unter Einbeziehung dieses Umstandes ist nach Ansicht der Behörde der hier in Streit stehende Generalversammlungsbeschluss betreffend des Beginns der Liquidation dahingehend auszulegen, dass die Gesellschaft erst am 1. Dezember 2010 und nicht schon am 30. November 2010 in das Stadium der Liquidation eintrat.

Die Tatsache, dass das Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf im Bescheid vom 9.2.2011, mit dem der Antrag der Bw. auf Änderung des Bilanzstichtages abgewiesen worden war, in der Begründung des Bescheides den Beginn des Liquidationszeitraumes mit 1.12.2009 ansetzte, kann das oben dargestellte Auslegungsergebnis nicht erschüttern. Das nunmehr zuständige Finanzamt war an die unrichtige Begründung des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf ebensowenig gebunden wie der Unabhängige Finanzsenat.

Hinsichtlich der Höhe der im Geschäftsjahr 2009/2010 erwirtschafteten Einkünfte aus Gewerbebetrieb anerkannte der Senat die von der steuerlichen Vertretung der Bw. ermittelten

Beträge als den Tatsachen entsprechend, zumal sie im Rahmen der mündlichen Berufungsverhandlung ausdrücklich als richtig bestätigt wurden.

Rechtliche Würdigung:

§ 19 KStG hat folgenden Wortlaut:

„(1) Erfolgt bei einem unter § 7 Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen, der seine Auflösung beschlossen hat, tatsächlich die Abwicklung, ist der Besteuerung der Liquidationsgewinn zugrunde zu legen.

(2) Liquidationsgewinn ist der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn, der sich aus der Gegenüberstellung des Abwicklungs-Endvermögens und des Abwicklungs-Anfangsvermögens ergibt.

(3) Der Besteuerungszeitraum darf drei Jahre, in den Fällen der Abwicklung im Insolvenzverfahren fünf Jahre nicht übersteigen. Das Finanzamt kann diesen Zeitraum in berücksichtigungswürdigen Fällen auf Antrag verlängern.

(4) Abwicklungs-Endvermögen ist das zur Verteilung kommende Vermögen. Sind im Abwicklungs-Endvermögen nicht veräußerte Wirtschaftsgüter enthalten, sind sie mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

(5) Abwicklungs-Anfangsvermögen ist das Betriebsvermögen, das am Schluss des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahres nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung anzusetzen war. Wird die Auflösung im Wirtschaftsjahr der Gründung (Errichtung) beschlossen, ist Abwicklungs-Anfangsvermögen das eingezahlte Kapital.

(6) Auf die Gewinnermittlung sind im übrigen die sonst geltenden Vorschriften anzuwenden.

(7) Erfolgt bei einem nicht unter Abs. 1 fallenden Steuerpflichtigen die Abwicklung, richtet sich die Steuerpflicht nach den Vorschriften [des Einkommensteuergesetzes 1988](#) und dieses Bundesgesetzes.“

Der Wortlaut des [§ 19 Abs. 1 KStG 1988](#) erfordert das Vorliegen eines auf Auflösung lautenden Beschlusses. Die Notwendigkeit eines tatsächlichen Beschlusses besteht entgegen dem Gesetzeswortlaut nach herrschender Lehre jedoch nicht. Es wird vielmehr das Vorliegen eines Auflösungsgrundes als ausreichend erachtet. Die Auflösungsgründe für eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung sind in [§ 84 GmbHG](#) normiert.

Gemäß [§ 84 GmbHG](#) wird die Gesellschaft mit beschränkter Haftung aufgelöst:

1. durch Ablauf der im Gesellschaftsvertrag bestimmten Zeit;

2. durch Beschluss der Gesellschafter, welcher der notariellen Beurkundung bedarf;
3. durch Beschluss auf Fusion einer Aktiengesellschaft oder einer anderen Gesellschaft mit beschränkter Haftung;
4. durch Eröffnung des Konkursverfahrens oder mit der Rechtskraft eines Beschlusses, durch den das Insolvenzverfahren mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet oder aufgehoben wird;
5. durch Verfügung der Verwaltungsbehörde;
6. durch Beschluss des Handelsgerichtes.

Der Beginn der Auflösung bei gesetzlich normierten Auflösungsstatbeständen ist mit Erfüllung des jeweiligen Tatbestandes anzunehmen. Erfolgt die Auflösung mit Beschluss, ist das im Beschluss angeführte Datum maßgeblich (vgl. *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, Die Körperschaftsteuer [KStG 1988](#), § 19 Rz 16). Die stillschweigende Änderung des Gesellschaftszweckes und die Einstellung der werbenden Tätigkeit sowie die Versilberung des Gesellschaftsvermögens können nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates – entgegen der im Protokoll zum Salzburger Steuerdialog 2008 vertretenen Auffassung – im Hinblick auf fehlende Formerfordernisse das Vorliegen eines gesetzlich normierten Auflösungsstatbestandes nicht ersetzen und nicht den Eintritt in die Liquidationsphase bewirken (vgl. *Reinisch* in *Talex* 2009, 28ff). Dem Vorbringen der Bw., im Wirtschaftsjahr vom 1.12.2009 bis 30.11.2010 sei der Gesellschaftszweck bereits geändert, keine werbende Tätigkeit mehr ausgeübt und bereits mit der Versilberung des Vermögens begonnen worden, ist entgegenzuhalten, dass eine stille Liquidation einer Körperschaft, bei der weder ein Auflösungsbeschluss gefasst wurde noch ein sonstiger gesellschaftsrechtlicher Auflösungsstatbestand erfüllt ist, nicht unter § 19 KStG fällt, da es an der notwendigen Voraussetzung eines Auflösungsstatbestandes fehlt (vgl.

Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer [KStG 1988](#), § 19 Rz 25; *Micker* in *Hermann/Heuer/Raupach*, § 11 Anm. 18).

Für die Ermittlung des Abwicklungseinkommens sieht [§ 19 Abs. 2 und 5 KStG 1988](#) einen eigenen, von den allgemeinen Besteuerungsregeln abweichenden Besteuerungszeitraum vor. Dieser Besteuerungszeitraum beginnt mit dem Ende des Wirtschaftsjahres, das unmittelbar vor dem Wirksamwerden des Auflösungsbeschlusses abgelaufen ist und endet mit der tatsächlichen Beendigung der Abwicklung. Maßgeblich ist, für welchen Zeitpunkt die Auflösung beschlossen wurde, nicht hingegen, in welchem Zeitpunkt der Auflösungsbeschluss tatsächlich gefasst wurde (vgl. aaO, § 19 Rz 30 und 31).

Der Besteuerungszeitraum für die Ermittlung des Abwicklungseinkommens der Bw. begann in Anbetracht der obigen Ausführungen erst am 1. Dezember 2010. Für das Geschäftsjahr vom 1. Dezember 2009 bis 30. November 2010 war daher ein Körperschaftsteuerbescheid zu erlassen, wobei die von der steuerlichen Vertretung der Bw. bekanntgegebenen Beträge in Ansatz gebracht wurden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 4. März 2013