



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 7

GZ. RV/3730-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Kapitalgesellschaft ist unbeschränkt steuerpflichtig. Im Jahre 1998 musste die GmbH den Konkurs anmelden, der bis dato noch nicht abgeschlossen ist.

Am 14. Mai 2002 wurde ein Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2001 erlassen, mit dem die Körperschaftsteuer für dieses Jahr in Höhe der Mindeststeuer von 1.749,96 € vorgeschrieben wurde.

Gegen diesen Körperschaftsteuerbescheid brachte der Masseverwalter Berufung ein und führte aus, dass das Einkommen der GmbH Null Euro betragen habe.

Im Hinblick darauf, dass die Körperschaftsteuer das Äquivalent zur Einkommensteuer für natürliche Personen sei, sei es sachlich nicht gerechtfertigt, eine Mindeststeuer einzufordern, gleichwohl das Einkommen Null betrage.

Die genannte Bestimmung im Körperschaftsteuerrecht sei daher verfassungswidrig, da kein gerechtfertigter sachlicher Grund bestehe, eine Steuer vorzuschreiben, gleichwohl kein Einkommen erzielt werden könne, da bereits kurz nach Konkurseröffnung der Betrieb geschlossen wurde.

Es sei auch nicht nachvollziehbar, aus welchem Grund in der Begründung ausgeführt werde, dass für die nächsten Veranlagungsjahre eine verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer in der Höhe von 159.740,00 S (11.608,76 €) zur Verfügung stehe.

Weiters verwies der Masseverwalter auf die Entscheidung des EuGH und führte aus, dass dieser lediglich die Vorschreibung als Vorauszahlung sanktioniert habe. Bei Durchsicht der Begründung ergebe sich jedoch eindeutig, dass auch der EuGH der Ansicht sei, dass die diesbezügliche Bestimmung nicht EU-konform sei.

Der Masseverwalter stellte den Antrag die Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 mit Null festzusetzen.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsentscheidung, gegen die der Masseverwalter einen Vorlageantrag einbrachte und ausführte, dass mit Eröffnung des Konkursverfahrens der Masseverwalter die Verpflichtung habe, das Unternehmen zu liquidieren.

Dies sei auch umgehend geschehen. Es wurden insbesondere sämtlichen Fahrnisse veräußert.

Das Unternehmen entwickle seit Konkurseröffnung keine Tätigkeit mehr. Sämtliche Dienstnehmer haben ihren berechtigten vorzeitigen Austritt erklärt.

Die Liquidation konnte nur deshalb noch nicht abgeschlossen werden, weil diverse Verfahren anhängig waren.

Die seitens der Behörde erster Instanz ausgeführte Begründung sei eine Scheinbegründung, da sie auf das einzelne Unternehmen nicht eingehe.

Insbesondere setze sich die Behörde nicht mit der Problematik auseinander, dass juristische Personen mit einer Mindestkörperschaftsteuer belegt werden, während natürliche Personen bei Null-Einkommen keine Einkommensteuer zu bezahlen haben.

Die sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung ist daher verfassungswidrig.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der im § 19 Abs. 3 KStG 1988 geregelte besondere Besteuerungszeitraum dient der Ermittlung des Liquidationsgewinnes. In diesem Zeitraum von 3 Jahren, der auf Antrag verlängert werden kann, hat der Liquidator (Masseeverwalter) im Rahmen der Abwicklung den Geschäftsbetrieb der "Gesellschaft" zu beenden und ihr Vermögen zu verwerten (versilbern).

Da § 24 Abs. 4 KStG 1988 idgF auf das Vorliegen der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht abstellt und diese während der Liquidation, bis zu dem Zeitpunkt des Überganges des gesamten Vermögens auf andere, weiterbesteht, kann die Bestimmung des § 19 KStG 1988 keine Auswirkungen auf die Vorschreibung der Mindestkörperschaftsteuer haben.

Der VfGH hat sich mit dem System der Mindestbesteuerung bereits mehrmals auseinandergesetzt.

Er ist bei der Beurteilung der Rechtslage nach dem StRefG 1993 (Mindeststeuer 15.000 S) zum Ergebnis (Beschluss VfGH 29.8.1994, B 1386/94 ua) gekommen, dass der Gesetzgeber von einer zulässigen Durchschnittsbetrachtung ausgegangen ist. Kapitalgesellschaften erzielten im Regelfall zumindest einen der vorgesehenen Mindeststeuer entsprechenden Gewinn, der jedenfalls innerhalb der - damaligen - siebenjährigen Vortragsfrist erwirtschaftbar sei.

Der Inhalt der diesem Verfahren zugrunde liegenden Regelung war der, dass die während eines Kalenderjahres bestehende unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht einer Kapitalgesellschaft - auch bei kürzester Dauer - für das gesamte Kalenderjahr eine Mindestkörperschaftsteuerpflicht von 15.000 S auslöst. Überdies war der Zeitraum der Verrechnung mit künftigen Steuerschulden auf einen solchen von sieben Jahren beschränkt.

Der VfGH hat auch die Regelung des § 24 Abs. 4 KStG 1988 idF des Strukturanpassungsgesetz 1996 BGBl 201/1996 geprüft (VfGH 24.1.1997, G 388/96-391/96) und hat abermals die Meinung vertreten, dass eine Mindestkörperschaftsteuer zulässig sei, die Ausgestaltung der in diesem Verfahren geprüften Regelung jedoch mit dem Gleichheitsgrundsatz nicht vereinbar sei und daher die Bestimmung als verfassungswidrig aufgehoben.

Die vom Gesetzgeber nach der Aufhebung des § 24 Abs. 4 KStG 1988 neu geschaffene Regelung des § 24 Abs. 4 KStG 1988 idF BGBl I Nr 70/1997 wurde ebenfalls vom VfGH überprüft. Bei dieser Überprüfung wurde nur hinsichtlich des § 24 Abs. 4 Z 2 im Bezug auf die Ab-

hängigkeit der Höhe der Mindestkörperschaftsteuer vom Umsatz des Unternehmens und wegen des § 26a Abs. 7 KStG 1988 ein Gesetzesprüfungsverfahren eingeleitet. In diesem Gesetzesprüfungsverfahren wurde die Wortfolge "Liegt der letzten Veranlagung zur Umsatzsteuer ein Umsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Z 1 und 2 des Umsatzsteuergesetzes 1994 von mehr als 50 Millionen Schilling zugrunde oder" sowie der letzte Satz des § 24 Abs. 4 Z 2 und der § 26a Abs. 7 KStG 1988 idF 70/1997 aufgehoben (VfGH 11.12.1997, G 441-449/97).

Der Gerichtshof hegte, wie er in den Einleitungsbeschlüssen zu G 444 - 449/97 näher ausgeführt hat, keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen § 24 Abs. 4 Z 1 KStG idF 1997, mit der die Mindestkörperschaftsteuer für Kapitalgesellschaften in der Höhe von 5 % der gesetzlichen Mindesthöhe des Grund- bzw. Stammkapitals festgelegt wird, sowie gegen die Bestimmung des § 24 Abs. 4 Z 2 KStG idF 1997, der eine höhere Mindeststeuer für Versicherungsunternehmen und Kreditinstitute, die in der Form einer Kapitalgesellschaft geführt werden, vorsieht.

Auch der Verwaltungsgerichtshof hat sich in einer Vielzahl von Entscheidungen mit der Mindestkörperschaftsteuer befasst.

Innerstaatlich hat der Verwaltungsgerichtshof vor allem im Erkenntnis vom 15.11.1995, 95/13/0101, zum Ausdruck gebracht, dass mit der Bestimmung des in Rede stehenden § 24 Abs. 4 KStG 1988 eine von der Verwirklichung der Körperschaftsteuertatbestände (Erzielung einer der Körperschaftsteuer unterliegenden Einkommens) unabhängige Verpflichtung normiert wurde, eine wie eine Vorauszahlung im Sinne der § 45 EStG 1988 zu behandelnde Mindeststeuer im festgelegten Ausmaß zu entrichten. Für solche unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften, denen die Auswirkung der Anrechungsregelung der Norm mangels Entstehen einer tatsächlichen Körperschaftsteuerschuld im Veranlagungszeitraum oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen nicht zugute kommt, hat die Bestimmung des § 24 Abs. 4 KStG 1988 im Ergebnis einen Steuertatbestand eigener Art geschaffen. Dieser knüpft als Rechtsfolge allein an die Eigenschaft als unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft an. Die Mindestkörperschaftsteuer trifft die Kapitalgesellschaft auch im Konkurs bis zu ihrer Vollbeendigung. Vollbeendigung (vgl § 4 Abs. 2 KStG 1988) liegt - ungeachtet einer allfälligen früheren Löschung im Firmenbuch - vor, wenn kein Abwicklungsbedarf mehr gegeben ist (vgl VwGH 22.2.1995, 95/15/0016).

Mit Beschluss vom 17.3.1999, 98/13/0088-8, wurde vom VwGH dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaft die Frage, ob Art. 10 der Richtlinie des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital (69/335/EWG) der

Erhebung einer Abgabe gemäß der Bestimmung des § 24 Abs. 4 KStG 1988 idF BGBI 680/1994 entgegensteht, zur Vorabentscheidung vorgelegt.

Im Urteil vom 18. 1.2001, RS C-113/99, hat der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaft diese Frage wie folgt beantwortet:

"Artikel 10 der Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital in der Fassung der Richtlinie 85/303/EWG des Rates vom 10. Juni 1985 untersagt es nicht, von Kapitalgesellschaften, die sich im Konkurs oder in Liquidation befinden und die über kein Einkommen oder über ein nicht über einen bestimmten Betrag hinausgehendes Jahreseinkommen verfügen, eine Mindeststeuer wie diejenige des Ausgangsverfahrens zu erheben, die für jedes Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht dieser Gesellschaft zu entrichten ist."

Urteile des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaft, welche zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts ergangen sind, sind verbindlich. In diesem Sinne erweist sich die gegenständliche Vorschreibung der Mindestkörperschaftsteuer als gemeinschaftsrechtskonform.

Die Unabhängige Finanzsenat hat gemäß Artikel 18 B-VG auf Grund des KStG 1988 in der für den Berufungszeitraum geltenden Fassung zu entscheiden. Da die berufungswerbende Kapitalgesellschaft den Tatbestand des § 24 Abs. 4 KStG 1988 erfüllt und auch Artikel 10 der Richtlinie 69/335/EWG dieser Bestimmung nicht entgegensteht, war auf Grund der bestehenden Rechtslage die Berufung abzuweisen.

Wien, am 24. Februar 2003