

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. R über die Beschwerde namens der Fa. A GmbH, gegen den Bescheid des Finanzamtes FA vom 19. Jänner 2010 betreffend Körperschaftsteuer 2008 beschlossen:

Die Beschwerde wird gemäß § 260 Abs. 1 lit a als unzulässig zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

In dem Bericht des Finanzamtes über das Ergebnis der Außenprüfung vom 18. Jänner 2010 anlässlich einer abgabenbehördlichen Prüfung hinsichtlich Umsatz- und Körperschaftsteuer 2006 bis 2008 betreffend die Fa. A GmbH, wurde unter Tz 3 Liquidationsgewinn nachstehende Feststellung getroffen:

"Die Schlussbilanz zum 31.12.2008 (eingereicht am 6.8.2009) weist Aktiva von 0 € und Passiva von 9.514 € auf (Stammkapital beträgt 109.009,25 € abzüglich eines Verlustvortrages i.H. von 116.587,52 € abzüglich Verlust 2008 i.H. von 1.935,73 € = -9.514 € Reinvermögen). Der Umsatz- und Körperschaftsteuerbescheid vom 7.8.2009 wurde am 7.9.2009 rechtskräftig.

Die Schlussbilanz zum 31.12.2008 (eingereicht am 1.10.2009) weist Aktiva von 1.520 € und Passiva von 250,23 € auf (Stammkapital beträgt 109.009,25 € abzüglich eines Verlustvortrages i.H. von 107.739,48 € = 1.269,77 € Reinvermögen).

Die Änderungen betreffen: Nachlass der Verbindlichkeiten gegenüber den Gesellschaftern (9.263,77 €) und Erfassung von Warenvorräten (1.520 €).

Die am 1.10.2009 eingereichte Bilanz (Grundlage für die Umwandlung gem. Art. II UmgrStG und Einreichung beim Firmenbuch) stellt nicht das Betriebsvermögen der GmbH dar, da die nachträglich in die Bilanz aufgenommenen Vorräte (Druckluftpresse (AD Mitte 90er Jahre - 100 €); Autogenschweisser (AD Ende 80er Jahre - 200 €); Elektr. Schweisser (AD Ende 80er Jahre - 200 €); Schutzgassschweisser (AD Mitte 90er Jahre - 200 €); Luftkompressor (AD Ende 80er Jahre - 250 €); Luftkompressor (AD 80er Jahre - kaputt - 250 €); 4 alte LKW-Reifen (AD ??? - 160 €) bereits im Kalenderjahr 2004 in Bausch und Bogen an den Gesellschafter AA verkauft wurden bzw. als wertlos abgeschrieben wurden. Außerdem wurden im Kalenderjahr 2007 angeschaffte Reifen für den VW-Bus (Verkauf des VW-Bus von der GmbH an den Gesellschafter AA im KJ 2004) als Vorräte in der Inventur zum 31.12.2008 nachträglich erfasst (4 Reifen a 40 €). Dem im Zuge der Prüfung gestellten Antrag auf Bilanzberichtigung gem. § 4 Abs. 2 EStG 1988 kann nicht entsprochen werden, da sämtliche in der Inventur ausgewiesenen Wirtschaftsgüter sich im Privatvermögen des Gesellschafter AA befinden.

Die lt. Schreiben vom 30.9.2008 erfolgten Forderungsverzichte der beiden Gesellschafter AA und BA stellen verdeckte Einlagen dar und erhöhen daher das Stammkapital. Da weder zum Umwandlungsstichtag (31.12.2008) noch am Tag des Umwandlungsbeschlusses (25.9.2009) ein Betrieb vorliegt und zum 31.12.2008 kein übertragbares Vermögen vorhanden war, ist die Anwendung des Art. 11 UmgrStG nicht möglich, sodass eine Liquidation der GmbH zum 25.9.2009 durchzuführen ist. Der Liquidationsgewinn beträgt 0 €. **Die Mindestkörperschaftssteuer ist für die ersten beiden Quartale 2009 vorzuschreiben.** Eine Übertragung der verrechenbaren MiKö an den Gesellschafter AA ist nicht möglich."

Das Finanzamt folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ einen entsprechenden an die A GmbH in Liquidation adressierten Bescheid betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 2008 mit Ausfertigungsdatum 19. Jänner 2010.

In der namens der GmbH erhobenen Berufung wurde angeführt, dass die Bilanzpositionen in jener Höhe gegeben seien, wie sie im Antrag zur Bilanzberichtigung bzw. in der berichtigten Bilanz festgestellt wurden. Daher sei die Umwandlung der Gesellschaft per 31.12.2008 in ein Einzelunternehmen anzuerkennen. Weshalb der Antrag gestellt werde, den Körperschaftsteuerbescheid vom 19.1.2010 ersatzlos zu beheben.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung, wiederum adressiert an die A GmbH in Liquidation, vom 15. April 2010, wurde begründend ausgeführt, dass die zum 31.12.2008 nachträglich in die Bilanz aufgenommenen Wirtschaftsgüter bereits im Kalenderjahr 2005 aus dem Betriebsvermögen der GmbH ausgeschieden seien bzw. sich niemals im Betriebsvermögen der GmbH befunden hätten (Reifen VW-Bus, Anschaffung: 2007!) ausgeschieden seien. Aufgrund eines fehlenden übertragbaren Vermögens sei eine Umwandlung gem. Art. II UmgrStG nicht möglich. Im übrigen wurde auf Tz 3 des Berichtes über das Ergebnis der Außenprüfung verwiesen.

In weiterer Folge wurde ohne weitere Begründung der Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz gestellt.

Dazu hat das Bundesfinanzgericht erwogen:

Gemäß § 1 UmwG können Kapitalgesellschaften unter Ausschluss der Abwicklung durch Übertragung des Unternehmens im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf einen Gesellschafter oder in eine OHG, KG oder EEG (Nachfolgerechtsträger) umgewandelt werden.

Gemäß § 2 Abs. 2 Z 1 und 2 UmwG geht mit der Eintragung einer verschmelzenden Umwandlung bei der übertragenden Gesellschaft das Vermögen der Kapitalgesellschaft einschließlich der Schulden auf den Hauptgesellschafter über und erlischt die Kapitalgesellschaft ohne dass es einer besonderen Löschung bedarf.

Das Umwandlungsgesetz regelt also zwei Formen der übertragenden Umwandlung: Die verschmelzende Umwandlung (dh. die Umwandlung durch Übertragung des Unternehmens auf den Hauptgesellschafter) und die errichtende Umwandlung (dh. die Umwandlung unter gleichzeitiger Errichtung einer Personengesellschaft). Voraussetzung ist in beiden Fällen die Existenz einer Kapitalgesellschaft, deren Unternehmen auf einen bereits existierenden Hauptgesellschafter oder auf eine neu zu errichtende Personengesellschaft in Form der OHG, KG oder EEG übertragen wird.

§ 2 Abs 1 erster Satz Umwandlungsgesetz normiert die Umwandlung durch Übertragung des Unternehmens auf den Hauptgesellschafter: Die Hauptversammlung (Generalversammlung) der Kapitalgesellschaft kann die Umwandlung durch Übertragung des Unternehmens auf den Hauptgesellschafter beschließen, wenn ihm Anteilsrechte an mindestens neun Zehnteln des Grundkapitals (Stammkapital) gehören und er für die Umwandlung stimmt.

Rechtsfolge einer Umwandlung nach dem Umwandlungsgesetz ist (ebenso wie bei den Vermögensübergängen im Rahmen einer Verschmelzung und Spaltung) die Gesamtrechtsnachfolge gemäß § 19 BAO (Ritz, BAO 5, § 19 Tz 1). Diese steuerliche Gesamtrechtsnachfolge ist von jenen Umgründungsfällen (Einbringung, Zusammenschluss, Realteilung) zu unterscheiden, die nur eine zivilrechtliche Einzelrechtsnachfolge (und bilanzsteuerrechtliche Gesamtrechtsnachfolge) begründen, aber nicht unter § 19 BAO fallen.

Gemäß § 19 Abs. 1 BAO gehen bei der Gesamtrechtsnachfolge die sich aus Abgabenvorschriften ergebenden Rechte und Pflichten des Rechtsvorgängers auf den Rechtsnachfolger über. Der Übernehmer tritt dabei sowohl materiell als auch verfahrensrechtlich in die Rechte und Pflichten der übertragenden Körperschaft ein. Der Eintritt des Rechtsnachfolgers bedarf keines gesonderten Übertragungsaktes und erfolgt im Fall der Verschmelzung, Umwandlung und Spaltung im Zeitpunkt der Eintragung der Umgründung im Firmenbuch.

Mit Generalversammlungsbeschluss vom 25. September 2009 wurde die Umwandlung nach §§ 2 ff UmwG auf den Gesellschafter AA beschlossen. Die Firmenbucheintragung der verschmelzenden Umwandlung der GmbH auf deren Alleingesellschafter sowie die Löschung der GmbH erfolgte am 20. Oktober 2009. Mit diesem Tag ist die beschwerdeführende GmbH erloschen.

Grundsätzlich verliert eine GmbH durch die Löschung im Firmenbuch ihre Rechtssubjektivität nicht, solange noch ein Abwicklungsbedarf besteht, was insbesondere dann der Fall ist, wenn Abgabenverbindlichkeiten einer solchen Gesellschaft beseidigmäßig festzusetzen sind; im Falle einer Verschmelzung erlischt eine Gesellschaft aber mit der Eintragung der Verschmelzung im Firmenbuch (VwGH 22.11.2012, 2010/15/0026).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist eine GmbH ab dem Zeitpunkt Umwandlung nicht mehr Subjekt abgabenrechtlicher Rechte und Pflichten und kann folglich auch nicht mehr Adressat eines abgabenrechtlichen Bescheides sein. Die Eintragung der Umwandlung im Firmenbuch entspricht der Löschung der GmbH (VwGH 25.6.2002, 2001/17/0214).

Wird daher ein Bescheid an eine GmbH gerichtet, die zum Zeitpunkt der Bescheiderlassung bereits im Firmenbuch gelöscht ist bzw. deren Umwandlung durch Übertragung des Unternehmens auf den Gesellschafter bereits im Firmenbuch eingetragen wurde, handelt es sich um einen Nichtbescheid, weil der behördliche Akt ins Leere gegangen ist (vgl. VwGH 18.10.1999, 99/17/0217).

Der am 19. Jänner 2010 ergangene Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 2008 wurde sohin an ein nicht mehr existierendes Rechtssubjekt gerichtet, weil die Eintragung der Umwandlung bzw. Löschung im Firmenbuch bereits am 20.10.2009 durchgeführt wurde. Dieser Bescheid ist somit ins Leere gegangen und hat keine Rechtswirkungen entfaltet. Dasselbe gilt für die mit Ausfertigungsdatum vom 15. April 2010 erlassene Berufungsvorentscheidung.

Gemäß § 260 Abs. 1 lit a BAO ist die Bescheidbeschwerde mit Beschwerdevorentscheiung (§ 262) oder mit Beschluss (§ 278) zurückzuweisen, wenn sie nicht zulässig ist.

Eine Bescheidbesschwerde ist insbesondere unzulässig, wenn ein Bescheid nicht wirksam geworden ist, weil er an eine nicht mehr bestehende juristische Person gerichtet ist (vgl. Ritz, BAO 5, § 260 Tz 8).

Weil die beschwerdeführende GmbH im Zeitpunkt der Erlassung dieser Bescheide als Rechtsperson nicht mehr existent war, folglich auch nicht mehr Subjekt abgabenrechtlicher Rechte sein konnte und damit der angefochtene Bescheid sowie die Berufungsvorentscheidung ins Leere gingen, erweisen sich die Beschwerde bzw. der Vorlageantrag als unzulässig und sind demgemäß zurückzuweisen.

Abschließend wird zum Zeitpunkt der Ermittlung des Liquidationsgewinnes auf UFS 11.10.2007, RV/2138-W/07, verwiesen.

Eine Revision ist unzulässig, weil durch die Rechtsprechung die Frage hinreichend geklärt ist, dass eine GmbH ab dem Zeitpunkt der Umwandlung nicht mehr Subjekt abgabenrechtlicher Rechte und Pflichten ist bzw. die GmbH mit der Eintragung der Umwandlung erlischt und folglich auch nicht mehr Adressat eines abgabenrechtlichen Bescheides sein kann (VwGH 25.06.2002, 2001/17/0214)

Innsbruck, am 14. April 2014