

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerde der Bf., Adresse1, 1xxx Wien, vertreten durch Steuerberater Dr. Name1, Adresse2, 1XXX Wien gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/6/7/11/15 Schwechat Gerasdorf vom 13. Februar 2014, betreffend Körperschaftsteuer 2012 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 260 Abs. 1 lit. a BAO als unzulässig (geworden) zurückgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (im Folgenden mit Bf. bezeichnet) ist eine Gesellschaft m.b.H., die mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom Datum1, Zi. GZ2, gelöscht wurde. Der Antrag auf Löschung ist mit Datum2 beim Handelsgericht eingelangt.

Mit Körperschaftsteuerbescheid 2012 vom 13. Februar 2014 setzte das Finanzamt die Körperschaftsteuer in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer mit EUR 1.750,00 fest.

Begründend wurde ausgeführt, gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 idF nach dem VfGH-Erkenntnis vom 11.12.1997, Zlen. G 441, 442/97 u.a.) sei bei unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften 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 (EUR 35.000,00 für Gesellschaften mit beschränkter Haftung) zu entrichten.

Gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2012 erhob die Bf. mit 18. Februar 2014 das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte eine Festsetzung der Körperschaftsteuer mit EUR 0,00. Begründend wurde ausgeführt, die Liquidation sei am 30. November 2011 abgeschlossen worden. Am 19. Dezember 2011 sei beim Handelsgericht Wien der Antrag

auf Löschung eingebracht und die Löschung im Firmenbuch am Datum 1 eingetragen worden.

Die Beschwerde wurde mit Beschwerdevorentscheidung gemäß § 262 BAO vom 5. März 2014 als unbegründet abgewiesen und die Körperschaftsteuer - mit gleichlautender Begründung wie im Erstbescheid - unverändert iHv EUR 1.750,00 festgesetzt.

Mit Eingabe vom 18. März 2014 beantragte die Bf. die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung an das Bundesfinanzgericht.

Begründend wurde ausgeführt, unter Hinweis auf § 24 KStG und der dazu ergangenen Richtlinien Ende die Steuerpflicht mit dem Untergang der Gesellschaft bzw. bestehe jedenfalls bis zu dem Zeitpunkt fort, in dem das gesamte Vermögen auf andere übergehe. Im Falle der Liquidation gemäß § 19 Abs. 1 KStG 1988 Ende die Mindestkörperschaftsteuerpflicht mit der Verteilung des Liquidationsüberschusses. Diese werde aus Vereinfachungsgründen mit dem Stichtag angenommen, auf den die Liquidationsschlussbilanz aufgestellt werde (vgl. Rz 1506 KSt-RL 2001). Die Liquidationsschlussbilanz sei per 30. November 2011 aufgestellt worden. Es werde daher die Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides und die Festsetzung der Körperschaftsteuer mit EUR 0,00 beantragt.

Nach der Stellungnahme des Finanzamtes im Vorlagebericht vom 4. April 2014 Ende die Körperschaftsteuerpflicht mit dem Untergang der Rechtspersönlichkeit der Kapitalgesellschaft. Sie bestehe aber jedenfalls bis zu dem Zeitpunkt, in dem das gesamte Vermögen auf andere übergehe (vgl. Rz 153 bis 155 KSt-RL 2001).

Im Falle der Liquidation gemäß § 19 Abs. 1 KStG 1988 Ende die Mindestkörperschaftsteuerpflicht mit der Verteilung des Liquidationsüberschusses. Diese werde entsprechend Rz 1557 der KSt-Richtlinien aus Verwaltungsvereinfachungsgründen mit dem Stichtag angenommen, auf den die Liquidationsschlussbilanz aufgestellt werde.

Da im vorliegenden Fall die Liquidationsschlussbilanz mit 30.11.2011 aufgestellt worden sei, Ende die Mindestkörperschaftsteuerpflicht mit diesem Stichtag. Für das Jahr 2012 sei somit keine Mindestkörperschaftsteuer vorzuschreiben. Es werde beantragt, der Beschwerde stattzugeben.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Nach § 24 Abs. 1 KStG 1988 wird die Körperschaftsteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen oder dem Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 Abs. 1 und 3 veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat.

Nach § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 gilt für unbeschränkt steuerpflichtige inländische Kapitalgesellschaften und diesen vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften Folgendes:

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), ABI. Nr. L 294 vom 10.11.2001 S. 1) zu entrichten. Fehlt bei ausländischen Körperschaften eine gesetzliche Mindesthöhe des Kapitals oder ist diese niedriger als die gesetzliche Mindesthöhe nach § 6 des GmbH-Gesetzes, ist § 6 des GmbH-Gesetzes maßgebend. Ändert sich die für die Mindeststeuer maßgebliche Rechtsform während eines Kalendervierteljahres, ist dafür die am Beginn des Kalendervierteljahres bestehende Rechtsform maßgeblich.

Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 1 sind gemäß § 4 Abs. 1 KStG 1988 ab jenem Zeitpunkt steuerpflichtig, in dem die Rechtsgrundlage wie Satzung, Gesellschaftsvertrag oder Stiftungsbrief festgestellt ist und sie erstmalig nach außen in Erscheinung treten. Der Beginn der Steuerpflicht der Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 Z 2 und 3 richtet sich nach den §§ 2 und 3.

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

Erfolgt nach § 19 Abs. 1 KStG 1988 bei einem unter § 7 Abs. 3 fallenden Steuerpflichtigen, der seine Auflösung beschlossen hat, tatsächlich die Abwicklung, ist der Besteuerung der Liquidationsgewinn zugrunde zu legen.

Abwicklungs-Endvermögen ist nach § 19 Abs. 4 KStG 1988 das zur Verteilung kommende Vermögen. Sind im Abwicklungs-Endvermögen nicht veräußerte Wirtschaftsgüter enthalten, sind sie mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

Den Gegenstand des vorliegenden Rechtsstreites bildet die Frage, ob mit Körperschaftsteuerbescheid 2012 vom 13. Februar 2014 die Mindeststeuer iHv EUR 1.750,00 festzusetzen war, da die Bf. mit Verteilung des Liquidationsüberschusses und nachfolgender Löschung im Firmenbuch bereits vollendet war.

Gemäß § 4 Abs. 2 KStG 1988 endet die unbeschränkte Steuerpflicht der Körperschaft grundsätzlich mit dem Zeitpunkt, in dem die Rechtspersönlichkeit untergeht, jedenfalls aber erst mit dem Zeitpunkt, in dem das gesamte Vermögen auf andere übergegangen ist (sog. Vollbeendigung). Die Regelung geht somit, wie jene über den Beginn der persönlichen Steuerpflicht (s. oben zur „Vorgesellschaft“, Tz 16 ff), über die zivilrechtliche Beurteilung hinaus (vgl. *Lachmayer* in *Quatschnigg/Renner/Schellmann/Stöger/Vock, Die KSt, § 4, Rz 48*).

Die Steuerpflicht endet also bei Kapitalgesellschaften daher nicht mit dem Eintritt in die Liquidation, sondern erst mit der rechtswirksamen Beendigung des Liquidations- (Abwicklungs)verfahrens, falls ein solches gesetzlich vorgesehen ist (vgl. VwGH 17.12.1993, ZI. 92/15/0121).

Zweck der Liquidation, ist es, bei der zu liquidierenden Körperschaft die bisher unversteuert angesammelten stillen Reserven zu versteuern. Für § 7 Abs 3-Steuerpflichtige sind hierbei die Sonderbestimmungen des § 19 über die Auflösung und Abwicklung zu beachten (s. Erläuterungen zu § 19 Rz 9). Die Auflösung und Abwicklung anderer Körperschaften ist kraft § 7 Abs 2 nach den entsprechenden Bestimmungen des EStG zu behandeln.

Der Beschluss über die Auflösung einer Gesellschaft führt noch nicht zu einem Ende der Körperschaftsteuerpflicht, da damit lediglich eine Änderung des Gesellschaftszweckes verbunden ist. An die Stelle des ursprünglichen Zweckes tritt der Abwicklungszweck, die Rechtssubjektivität bleibt unberührt (vgl. UFS 20.3.2003, GZ. RV/0935-S/02).

Da § 4 Abs 2 KStG die Steuerpflicht jedenfalls bis zu jenem Zeitpunkt aufrechterhält, bis zu dem das gesamte Vermögen auf andere Personen übergegangen ist, fallen auch Nachtragsliquidationen noch in die Steuerpflicht. Darunter ist die Neueröffnung des Abwicklungsverfahrens nach Löschung der Kapitalgesellschaft im Firmenbuch zu verstehen (vgl. § 93 Abs. 5 GmbHG). Das Ende der Steuerpflicht kann frühestens dann eintreten, wenn die Gesellschaft im Firmenbuch gelöscht wurde, da davor die Rechtspersönlichkeit im Außenverhältnis noch nicht untergegangen ist. Dies gilt auch für Fälle, in denen bereits vor Löschung der Körperschaft im Firmenbuch das gesamte Vermögen übergegangen ist. Auch die Vorschrift über die Mindestkörperschaftsteuer (§ 24 Abs. 4) ist während der Liquidation weiterhin anzuwenden, außer es sind nach allgemeinen Grundsätzen höhere Vorauszahlungen vorzuschreiben.

Ebenso endet die Mindestkörperschaftsteuerpflicht mit dem Untergang der Rechtspersönlichkeit der Kapitalgesellschaft, sie besteht aber jedenfalls bis zu dem Zeitpunkt, in dem das gesamte Vermögen auf andere übergeht (s. sinngemäß Rz 129 bis 131 KSt-RL 2001).

Im Falle der Liquidation gemäß § 19 Abs. 1 KStG 1988 endet die Mindestkörperschaftsteuerpflicht mit der Verteilung des Liquidationsüberschusses. Diese wird aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung mit dem Stichtag angenommen, auf den die Liquidationsschlussbilanz aufgestellt wird (s. sinngemäß Rz 1506 KSt-RL 2001).

Im vorliegenden Fall wurden mit außerordentlicher Generalversammlung vom 31. Mai 2011 die Beschlüsse über die Auflösung und Liquidation der Bf., der Abberufung und Entlastung des Geschäftsführers sowie der Bestellung eines Liquidators der Bf. gefasst.

Zum Stichtag 30. November 2011 wurde eine Liquidationsschlussbilanz erstellt, in der zu diesem Stichtag die Aktiva und Passiva EUR 1.710,01 betragen und das Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit mit -EUR 2.206,20 ausgewiesen wurde. Der Bilanzverlust

beträgt demnach -EUR 15.750,00 (d.s. EUR 2.206,20 zuzüglich Verlustvortrag EUR 13.543,80).

Mit weiterem Gesellschafterbeschluss vom 16. Dezember 2011 wurde der Bericht des Liquidators über die Beendigung der Liquidation genehmigend zur Kenntnis genommen und dem Liquidator die Entlastung erteilt. Zum Verwahrer der Bücher und Schriften der Bf. für die gesetzlich vorgeschriebene Dauer wurde der bisherige Gesellschafter, Mag.H., bestellt.

Mit Beschluss des Handelsgerichts Wien vom Datum 1, Zl. GZ2, wurde die Bf. von Amts wegen im Firmenbuch gelöscht.

So im vorliegenden Fall bereits mit 30. November 2011 eine Liquidationsbilanz erstellt und die Liquidation mit diesem Tag abgeschlossen und eine Löschung der Bf. im Firmenbuch erfolgte, endete damit die Rechtspersönlichkeit der Bf. und damit die Verpflichtung zur Entrichtung der Mindestkörperschaftsteuer. Für das Jahr 2012 ist somit keine Mindestkörperschaftsteuer mehr vorzuschreiben.

Die Löschung der GmbH im Firmenbuch und die nachgewiesene Vermögenslosigkeit bewirken grundsätzlich den Verlust der Rechtsfähigkeit (Parteifähigkeit) der Gesellschaft, sofern nicht hervorkommt, dass noch Vermögen zu verteilen ist.

Nach der Judikatur des OGH ist bis zum Beweis des Gegenteils anzunehmen, dass eine im Firmenbuch gelöschte Kapitalgesellschaft vermögenslos und damit nicht (mehr) parteifähig ist (vgl. OGH 22.4.2014, Zl. 7 Ob 55/14k).

So im vorliegenden Fall im Rahmen einer nicht (mehr) existenten Kapitalgesellschaft gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2012 Beschwerde erhoben wurde, war diese Beschwerde mangels Aktivlegitimation als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

Darüber hinaus ergingen der Körperschaftsteuerbescheid 2012 vom 13. Februar 2014 sowie die Berufungsvorentscheidung vom 5. März 2014 an eine - auch nach Auffassung des Finanzamtes - vollbeendete bzw. nicht mehr existente Kapitalgesellschaft (vgl. VwGH 22.6.2001, Zl. 2001/13/0051; 17.12.2002, Zl. 2002/17/0273). Der Körperschaftsteuerbescheid 2012 ist daher als Nichtbescheid anzusehen.

Die Beschwerde war somit als unzulässig (geworden) zurückzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision:

Die Revision war mangels grundsätzlicher Bedeutung gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zuzulassen. Es handelt sich um keine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung, da sich die Rechtsfolgen unmittelbar aus der Anwendung der Bestimmung des § 4 Abs. 2 KStG iVm § 19 Abs. 1 KStG 1988 ergeben. Zur Frage der Rechtsfähigkeit einer im Firmenbuch

gelöschten GmbH existiert eine eindeutige Rechtsprechung des VwGH (vgl. VwGH 28.10.2014, Zl. 2014/13/0035).

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 14. April 2015