

GZ. RV/4268-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dr. Ernst Prammer gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 2. und 20. Bezirk betreffend Zurückweisung des Antrages vom 14. August 2002 auf Durchführung der Liquidationsbesteuerung und Überweisung des daraus entstehenden Guthabens entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

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.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die X-GmbH wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 24. Juni 1982 gegründet. Mit Beschluss des Handelsgerichtes vom 16. August 1999, Zl. 3 S 411/99g-4 wurde über diese Gesellschaft der Konkurs eröffnet und mit Beschluss des Gerichtes vom 18. April 2002 aufgehoben. Nach der

Schlussverteilung wurde die Fa. gemäß § 40 FBG, eingetragen in das Firmenbuch am 27. Juli 2002, Zl. 75 Fr 8465/02 p von Amts wegen gelöscht.

Mit Schreiben an das Finanzamt vom 14. August 2002 überreichte der Bw. "zum Zwecke der Veranlagung der X-GmbH zur Körperschaftsteuer für die Jahre 1999-2001" in der Anlage den Bericht des im Konkurs über das Vermögen dieses Unternehmens bestellten Masseverwalters, dessen als Zwischenrechnung bezeichnete Abrechnung über die Zeit vom 27. August 1999 bis 20. November 2001 (Beilage ./2), den Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 8. März 2002, womit diese Zwischenrechnung als Schlussrechnung genehmigt wurde und den Beschluss desselben Gerichtes vom 18. April 2002, mit welchem demgemäß das Konkursverfahren nach Verteilung der Masse (§ 139 KO) aufgehoben wurde.

Aufgrund dieser Urkunden stünde fest, dass die X-GmbH in den Jahren 1999-2001 keine der Körperschaftsteuer unterliegenden Einkünfte und auch keinen "Liquidationsgewinn" erzielt hätte, weshalb in Anbetracht des Umstandes, dass dem Bw. als Überweisungsgläubiger durch den Beschluss des Bezirksgerichtes Leopoldstadt vom 28. Mai 2002, Zl. 21 E 2706/02x-2 hinsichtlich der für die Jahre 1999-2001 im Betrage von S 41.526,00 entrichteten "Mindest"-Körperschaftsteuer gegenüber dem dortigen Finanzamt der "X-GmbH" der Anspruch auf Veranlagung, Abrechnung, Gutschrift und Rückerstattung" zustünde.

Der Bw. stellte den Antrag, die Liquidationsbesteuerung der X-GmbH durchzuführen und das daraus – durch die für die Jahre 1999-2001 entrichtete "Mindest"-Körperschaftsteuer – entstehende Guthaben von S 41.526,00 (€ 3.017,81) gemäß dem Beschluss des Bezirksgerichtes Leopoldstadt zugunsten des Bw. auf das Konto des Rechtsanwaltes zu überweisen.

Nachdem auf Vorhalt des Finanzamtes vom 3. September 2002 am 5. September 2002 der Bw. als Machtgeber bekannt gegeben wurde, wies das Finanzamt mit Bescheid vom 11. September 2002 den Antrag des Bw. ab. Es begründete dies mit dem Umstand, dass der Bw. im Körperschaftsteuerverfahren der X-GmbH weder Abgabepflichtiger noch Vertreter wäre und daher nicht legitimiert sei, in diesem Verfahren Anträge zu stellen. Das Finanzamt verwies in diesem Zusammenhang auf § 77 Abs 1 BAO und § 1 KStG. Das Finanzamt vertrat weiters die Meinung, dass der Beschluss des Bezirksgerichtes zwar die Eigenschaft des Bw. als Überweisungsgläubiger, jedoch nicht dessen Körperschaftsteuerpflicht und Aktivlegitimation im Körperschaftsteuerverfahren seiner Schuldnerin begründen könne.

Mit Schreiben vom 14. Oktober 2002 erhob der Bw. das Rechtsmittel der Berufung und begründete diese u.a. mit dem Umstand, dass nach ständiger Rechtsprechung ein Gläubiger, dem ein Anspruch seines Schuldners gemäß § 308 EO zur Einziehung überwiesen werde,

diesen Anspruch so, wie er dem Schuldner zustünde, erwerbe. Die Rechtstellung des Dritten, dem gegenüber der Schuldner diesen Anspruch hätte, werde durch eine solche Exekution nicht geändert, sodass ihm keine andere Einwendung als jene zustünde, die er auch sonst gegen den in Exekution gezogenen Anspruch erheben könnte. Der Bw. widersprach der Rechtsansicht des Finanzamtes, dass ein Überweisungsgläubiger nicht legitimiert sei, in einem Verfahren nach § 19 KStG Anträge zu stellen, da nach seiner Ansicht eine Liquidationsbesteuerung keines Antrages bedürfe, sondern im Falle von Relevanz amtswegig durchzuführen sei. Nach seiner Meinung läge eine solche Relevanz auch hier vor, auch wenn die Liquidationsbesteuerung zu keiner Nachzahlung sondern zu einer Rückzahlung von Körperschaftsteuer führe, zumal der Verfassungsgerichtshof die "Mindestkörperschaftsteuer" nur insoweit für unbedenklich halte, als sie nicht gegen den Gleichheitsgrundsatz verstöße, was aber der Fall wäre, wenn die Liquidationsbesteuerung nur zu erfolgen hätte, falls sie zu einer Nachzahlung, nicht aber wenn sie zu einer Rückzahlung von Körperschaftsteuer führe. Der Bw. beantragte, dass die Berufungsbehörde den angefochtenen Bescheid dahingehend ändern sollte, dass der Behörde 1. Instanz aufgetragen werde, die Liquidationsbesteuerung der X-GmbH gemäß § 19 KStG durchzuführen und im Falle, dass sich daraus ein Guthaben ergäbe, dieses gemäß dem Beschluss des Bezirksgerichtes an den Bw. als Überweisungsgläubiger auszu folgen.

Im Verfahren vor dem Unabhängigen Finanzsenat übermittelte der Bw. auf Vorhalt die vom Bezirksgericht ausgestellte Bewilligung der Fahrnis- und Forderungsexekution gegenüber der X-GmbH als verpflichtete Partei. Unter "Weiteres Vorbringen" wird darin vom Bezirksgericht über den Rechtsgrund der gemäß § 294 EO zu pfändenden Forderung u.a. ausgeführt, dass die "Mindest-Körperschaftsteuer im Betrage von S 41.526,00 an das Finanzamt abgeführt worden wäre, sodass – weil tatsächlich keine Körperschaftsteuerschuld entstand – in dieser Höhe ein Anspruch der verpflichteten Partei gegenüber dem Finanzamt für den 2. und 20. Bezirk in Wien auf Veranlagung, Abrechnung, Gutschrift und Rückerstattung bestehe." Die Exekution wurde im angeführten Umfang zur Hereinbringung der o.a. vollstreckbaren Forderungen und der Kosten dieses Antrages durch Pfändung und Überweisung zur Einbringung bis zur Höhe dieser Forderung der dem Verpflichteten aufgrund des weiteren Vorbringens gegen den Drittschuldner Finanzamt angeblich zustehenden Forderung bewilligt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 lit. a BAO gelten die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes in Angelegenheiten der bунdesrechtlich geregelten öffentlichen Abgaben etc.

Gemäß § 77 Abs. 1 BAO ist Abgabepflichtiger im Sinne dieses Bundesgesetzes, wer nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner in Betracht kommt.

Gemäß § 78 Abs. 1 BAO ist Partei im Abgabenverfahren der Abgabepflichtige (§ 77),.....

Gemäß § 78 Abs. 3 BAO haben andere als die genannten Personen die Rechtstellung einer Partei dann und insoweit, als sie aufgrund abgabenrechtlicher Vorschriften die Tätigkeit einer Abgabenbehörde in Anspruch nehmen oder als sich die Tätigkeit einer Abgabenbehörde auf sie bezieht.

Bereits aus § 1 BAO geht hervor, dass für die Erhebung der bundesrechtlich geregelten öffentlichen Abgaben - im gegenständlichen Fall für die Erhebung der Körperschaftsteuer - die Bestimmungen der Bundesabgabenordnung anzuwenden sind.

Aus der in § 78 leg.cit. definierten Parteistellung ergeben sich nach Maßgabe der Abgabenvorschriften Befugnisse und Rechte. Wenn die Abgabenvorschriften den Begriff der Parteien verwenden und mit der Position einer Partei bestimmte Rechte, Ansprüche und Befugnisse verknüpfen, sind die Personen gemeint, die § 78 leg.cit. als Parteien bezeichnet.

§ 78 Abs.1 leg.cit. versteht darunter Steuersubjekte, die nach den Abgabenvorschriften als Abgabenschuldner in Betracht kommen. Für den Bereich der Körperschaftsteuer sind dies gemäss § 1 KStG 1988 nur Körperschaften, als deren Vertreter Geschäftsführer, Liquidatoren, Masseverwalter etc. agieren.

Stellt sich nach der Löschung einer GesmbH gem. § 40 FBG noch das Vorhandensein von Vermögen heraus, so findet die Abwicklung statt. Die Abwickler sind auf Antrag eines Beteiligten vom Gericht zu ernennen. Antragsberechtigt an das für die GmbH nach ihrem letzten Sitz zuständige Firmenbuchgericht ist nicht nur ein Gesellschafter oder gesellschaftlicher Funktionär, sonder wer immer über ein neu hervorgekommenes Vermögen, das zur Befriedigung der Gläubiger oder zur Verteilung unter die Gesellschafter dienen kann, Kenntnis hat. Im Ansuchen ist vom Antragsteller das neu hervorgekommene Vermögen oder der sonstige Grund für die Nachtragsliquidation zu bescheinigen. Eine Überprüfung dieser Gründe hat vor seiner Entscheidung das Gericht durchzuführen und die Beteiligten zu vernehmen, falls die Wiederaufnahmegründe für die Liquidation nicht ausreichend bescheinigt oder glaubhaft gemacht sind (siehe Kostner-Umfahrer, GmbH, Rz. 791 ff.).

Nach dem oben Gesagten können daher für den Fall, dass nach Meinung der Bw. Verfahrensschritte in einem Veranlagungsverfahren einer nach § 40 FBG gelöschten GmbH zu setzen sind, diese nur durch ihren Liquidator gesetzt werden, dem solcherart Parteistellung zukommt.

Die Parteistellung des Bw. in dem Veranlagungsverfahren der X-GmbH ist demnach ausgeschlossen.

Gegenstand eines gerichtlichen Forderungspfändungsverfahrens nach den §§ 294 ff EO kann ein Guthaben sein. Ein Guthaben ist ein Vermögenswert des Abgabepflichtigen, über welchen der Abgabepflichtigen frei verfügen kann, welches er zur Tilgung künftiger Abgabenforderungen auf dem Abgabenkonto belassen kann, welches aber auch verpfänd- und zedierbar sowie pfändbar ist. Unter Guthaben ist im Sinne des § 215 Abs. 4 BAO jedenfalls ein für den Abgabepflichtigen verwendbares, verfügbares Guthaben gemeint, wie es nach den Regeln der §§ 213 ff. BAO festzustellen ist. Ein tatsächlich frei verfügbares Guthaben liegt daher erst dann vor, wenn die Summe der Gutschriften die Summe der Lastschriften einschl. allfälliger Einbehalte nach § 239 Abs. 2 BAO übersteigt. Ein gerichtlicher Pfändungsbeschluss bezügl. eines Guthabens kann die Anwendung des § 215 Abs. 1, 2 und 3 BAO nicht ausschließen. Ein Anspruch, der noch nicht entstanden ist, ist nicht pfändbar. Ein erst entstehendes Guthaben kann daher nicht gepfändet werden.

Erst dann, wenn sich bei Buchung einer Gutschrift auf dem Abgabenkonto unter Berücksichtigung der gesetzlichen Rechnungsbestimmungen ein Guthaben ergibt, kann es zurückbezahlt werden. Maßgebend sind dabei die tatsächlich durchgeführten Buchungen, nicht jedoch diejenigen, die nach Ansicht des Abgabepflichtigen oder eines allfälligen Überweisungsgläubigers hätten durchgeführt werden müssen.

Personen, die, ohne gleichzeitig abgabepflichtig zu sein, einen Antrag auf Überweisung eines tatsächlich bereits bestehenden Guthabens nach dessen Pfändung stellen, sind insoweit vom Parteibegriff des § 78 Abs. 3 BAO umfasst (vgl. VwGH 13.11.1986, 86/16/0102).

Zu der im Weiteren geäußerten Rechtsmeinung, dass eine durchgeführte Liquidationsbesteuerung zu einem Guthaben aufgrund einer Überzahlung von Mindest-Körperschaftsteuer führen müsste, sei angeführt, dass der in § 19 Abs. 3 KStG 1988 geregelte besondere Besteuerungszeitraum der Ermittlung des Liquidationsgewinnes dient. In diesem Zeitraum von 3 Jahren, der auf Antrag verlängert werden kann, hat der Liquidator (Masseverwalter) im Rahmen der Abwicklung den Geschäftsbetrieb der Gesellschaft zu beenden und ihr Vermögen zu verwerten. 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 Mindest-Körperschaftsteuer haben. Diese Rechtsansicht findet Deckung in einschlägigen

Erkenntnissen des Verfassungs- und Verwaltungsgerichtshofes sowie des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaft, z.B. vom 18.1.2001, RS C-113/99.

Sohin war die Berufung abzuweisen.

Wien, 25. April 2003