



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der L-GmbH, vertreten durch Dr. K, vom 10. Mai 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Oststeiermark vom 27. April 2006 betreffend Körperschaftsteuer für den Zeitraum 2004 bis 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2004 bleibt unverändert.

Der Bescheid betreffend Körperschaftsteuer 2005 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

Über das Vermögen der Berufungswerberin (Bw.) wurde am 6. April 2004 der Konkurs eröffnet.

Mit Bescheiden vom 27. April 2006 wurde der Bw. gegenüber die Körperschaftsteuer (KöSt) für das Jahr 2004 mit € 1.750,- und für das Jahr 2005 mit € 437,- festgesetzt.

In der dagegen eingebrachten Berufung wurde ausgeführt, dass die Bw. zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung keine Tätigkeit mehr entfaltet habe. Das gesamte Vermögen der Gesellschaft sei verwertet worden und es bestehe kein Abwicklungsbedarf mehr. Der Konkurs

sei mittlerweile aufgehoben worden.

Da gem. ständiger Judikatur eine Gesellschaft nicht mit ihrer Auflösung und auch nicht mit der firmenbuchrechtlichen Löschung erlischt, sondern zu jenem Zeitpunkt, wenn kein Abwicklungsbedarf mehr bestehe, könne eine KöSt nicht mehr vorgeschrieben werden. Der Vertreter der Bw. verwies diesbezüglich auf ein Erkenntnis des VwGH vom 17. Dezember 1993, 92/15/0121 und auf einen Artikel eines Sektionschefs des BMfF in einer Fachzeitschrift. Da somit kein Abwicklungsbedarf mehr bestehe, der Konkurs aufgehoben und das gesamte Vermögen verteilt worden sei, sei die Vorschreibung der restlichen KöSt für 2004 zur Folge der Konkurseröffnung, insbesondere aber für das Jahr 2005 zu unrecht erfolgt.

Im gegenständlichen Fall wäre nämlich, da kein Abwicklungsbedarf mehr bestand und auch kein Vermögen vorhanden sei, auch die MiKö nicht mehr vorzuschreiben gewesen.

Das Finanzamt wies die Berufung mit der Begründung ab, dass Kapitalgesellschaften auch im Konkurs bis zu ihrer Vollbeendigung die MiKö zu entrichten hätten. Unter Hinweis auf ein Judikat des VwGH liege Vollbeendigung – ungeachtet einer allfälligen früheren Löschung im Firmenbuch – vor, wenn ein Abwicklungsbedarf nicht mehr gegeben sei. Da erst nach Abwicklung des Schlussverteilungsentwurfes am 24. Oktober 2005 kein Abwicklungsbedarf mehr gegeben gewesen sei, sei die Berufung abzuweisen gewesen.

Im Vorlageantrag wurde dagegen eingewendet, das Vorbringen der Behörde in ihrer Begründung ginge am Thema vorbei und sei unrichtig. Die Bw. habe selbst darauf hingewiesen, dass Vollbeendigung dann vorliege, wenn kein Abwicklungsbedarf mehr gegeben sei. Im gegenständlichen Fall, dies sei auch exakt in der Berufung ausgeführt worden, habe bereits lange vor dem Schlussverteilungsentwurf kein Abwicklungsbedarf mehr bestanden. Mit der Schlussverteilung sei kein Vermögen mehr verteilt worden, sondern seien alle wesentlichen Vermögenswerte der Gesellschaft lange davor verkauft worden, die Gesellschaft sei im Konkurs nicht fortgeführt worden. Es seien keine Abwicklungshandlungen mehr zu setzen gewesen. Zu einer Vermögensverteilung sei es nicht mehr gekommen. Aus all diesen Gründen sei die Vorschreibung der KöSt für 2004 und 2005 unzulässig gewesen. Hätte die Behörde den Sachverhalt genauer geprüft, hätte sie festgestellt, dass das Vorbringen, das auf Grund der Vermögenslosigkeit der Bw. und der Tatsache, dass der Betrieb eingestellt gewesen sei, kein Abwicklungsbedarf mehr bestanden habe, aussprechen müssen, dass die Vorschreibung der KöSt zu unrecht erfolgt sei.

Im Zuge des weiteren Verfahrens wurde ein Schreiben des seinerzeitigen Masseverwalters (MV) im Konkurs über das Vermögen der Bw. vorgelegt, in dem der MV bestätigt, dass die Bw. zum Zeitpunkt der Konkurseröffnung über keinerlei Vermögen verfügt habe und dass bereits unmittelbar nach Konkurseröffnung kein Abwicklungsbedarf mehr bestanden habe. Die Bw. habe über absolut keine Vermögenswerte verfügt.

Im Veranlagungsakt befindet sich ein Bericht des MV vom 19. April 2004, wonach an Fahrnissen insgesamt 4 Computer mit einem Wert von rund € 5.000,- vorhanden seien, Forderungen in Höhe von rund € 15.000,- stünden Verbindlichkeiten von rund € 82.000,- gegenüber.

Laut berichteter Schlussrechnung des MV vom 21. September 2005 wurde nach Begleichung der Masseforderungen ein Betrag von € 7.717,79 mit einer Quote von 5,55679% an die Konkursgläubiger verteilt. Der Vollzug der Verteilung wurde am 14. November 2005 dem Konkursgericht gemeldet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. ist eine Kapitalgesellschaft in der Rechtsform einer Gesellschaft mit beschränkter Haftung und hat ihren Sitz im Inland. Das Kapital beträgt € 35.000,-. Diese Feststellungen gelten auch für die gesamten berufsgegenständlichen Jahre 2004 und 2005 (offenes Firmenbuch, Firmenbuchabfrage mit historischen Daten zu FN xxx des LG f. ZRS Graz). Die Bw. war somit während der gesamten berufsgegenständlichen Jahre 2004 und 2005 unbeschränkt steuerpflichtig (§ 1 Abs. 2 KStG 1988). Die amtswegige Löschung erfolgte nach rechtskräftiger Konkursaufhebung am 1. August 2006.

Gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 ist für unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften für jedes Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht eine Mindeststeuer in Höhe von 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des Stammkapitals zu entrichten. Gemäß Z 4 ist diese Mindeststeuer in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerpflicht übersteigt, wie eine Vorauszahlung iSd § 45 EStG 1988 anzurechnen. Die Anrechnung ist mit jenem Betrag begrenzt, mit dem die im Veranlagungsjahr oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen entstehende tatsächliche Körperschaftsteuerschuld den sich aus Z 1 bis 3 für diesen Veranlagungszeitraum ergebenden Betrag übersteigt.

Gemäß § 4 Abs. 2 KStG endet die unbeschränkte Steuerpflicht grundsätzlich mit dem Zeitpunkt, in dem die Rechtspersönlichkeit untergeht, jedenfalls aber erst in dem Zeitpunkt, in dem das gesamte Vermögen auf andere übergegangen ist (sog. Vollbeendigung).

Die Steuerpflicht endet bei einer Kapitalgesellschaft nicht bereits mit Eintritt in die Liquidation, sondern erst mit der rechtswirksamen Beendigung des Liquidations-(Abwicklungs-)verfahrens (siehe Bauer/Quantschnigg/Schellmann/Werilly, Die Körperschaftssteuer KStG 1988, Lexis Nexis, Loseblattsammlung, Band I, Kommentar, § 4 Tz. 27ff).

Diese Regelung geht somit, wie jene über den Beginn der persönlichen Steuerpflicht, über die zivilrechtliche Bedeutung hinaus.

Inhaltlich bedeutet dies, dass die Steuerpflicht für eine GmbH jedenfalls bis zur Löschung im Firmenbuch besteht, unabhängig davon, ob die Gesellschaft noch werbend tätig ist, darüber hinaus auch dann noch, wenn ein Abwicklungsbedarf besteht, dass heißt, bis das gesamte Vermögen der Gesellschaft verteilt wurde.

Bei Vorliegen eines Abwicklungsbedarfes besteht die unbeschränkte Steuerpflicht nach dieser Gesetzesstelle auch noch nach Löschung im Firmenbuch.

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 Abhängigkeit 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.

Allein durch die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Gemeinschuldnerin ging aber weder ihre Rechtspersönlichkeit unter noch auch ihr gesamtes Vermögen auf andere Personen über. Mangels eines derartigen Merkmals im Tatbestand des § 4 Abs. 2 KStG 1988 bewirkte auch die Einstellung der laufenden Geschäftstätigkeit der Bw. nicht die Beendigung von deren Körperschaftsteuerpflicht.

Dass ab Konkurseröffnung am 6. April 2004 kein Abwicklungsbedarf gegeben gewesen wäre, wird von der Bw. zwar vorgebracht, der Akteninhalt und auch die Vorgangsweise des MV belegen aber das Gegenteil, denn der Konkurs wurde nach Verteilung des Vermögens der Bw. – es gelangten rd. € 7.700,- zur Verteilung - erst am 26. Jänner 2006 rechtskräftig aufgehoben, die Löschung im Firmenbuch erfolgte erst im August 2006. Ein Einfluss auf die Steuerpflicht konnte durch die Konkurseröffnung nicht bewirkt werden, da die unbeschränkte

Steuerpflicht jedenfalls - wie schon dargelegt - erst nach Beendigung der Rechtspersönlichkeit erlischt. Diese endet aber nicht vor Löschung der Gesellschaft im Firmenbuch, sondern kann auch darüber hinaus bestehen (siehe auch OGH, 5.10.2000, 6 Ob 208/00g).

Die Mindestkörperschaftsteuersteuerpflicht für die Bw. bestand daher unabhängig davon, ob die Bw. Einkünfte oder Erträge erwirtschaftet und ob das eingezahlte Stammkapital aufgebraucht ist. Im Berufungsfall ist die Steuerpflicht schon deshalb noch nicht erloschen, weil die Rechtspersönlichkeit der Bw. jedenfalls schon auf Grund deren aufrechter Registrierung im Firmenbuch bis 1. August 2006 noch bestand und begründete der bloße Umstand des Bestehens der Rechtspersönlichkeit für sich die Steuerpflicht.

Dass die Mindeststeuer auch im Konkurs und bei laufenden Verlusten vorzuschreiben ist, hat bereits der VwGH im Erkenntnis vom 27. Februar 2001, 2001/13/0030 (unter Hinweis auf EuGH 18.1.2001, Rechtssache C-113/99, siehe unten), festgestellt.

Die Bestimmungen über die Mindeststeuer entsprechen darüber hinaus auch den europarechtlichen Anforderungen.

Zu den gemeinschaftsrechtlichen Bedenken hat der Verwaltungsgerichtshof mit Beschluss vom 17. März 1999, 98/13/0088-8, aus Anlass eines Beschwerdefalles dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, 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 BGBl. 680/1994 entgegensteht.

Im Urteil vom 18. Jänner 2001, Rechtssache C-113/99, hat der Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften 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 Gesellschaften zu entrichten ist."

Zur Auslegung des Gemeinschaftsrechts ergangene Urteile des Gerichtshofes der Europäischen Gemeinschaften sind verbindlich. In diesem Sinne erweist sich damit auch die gegenständliche Vorschreibung der Mindestkörperschaftsteuer als gemeinschaftsrechtskonform (siehe dazu auch UFS GZ RV/0265-G/04 vom 09. September 2004).

Abschließend wird noch auf § 289 Abs. 2 BAO verwiesen, wonach die Abgabenbehörde II. Instanz berechtigt ist, den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, da im Abgabenverfahren kein Verböserungsverbot besteht (VwGH vom 20. Februar 1996, 93/13/0279, sowie Tanzer/Knörzer, in Holubek/Lang, Senatsverfahren, 276).

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Graz, am 24. Jänner 2008