



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Gabriele Soini-Wolf und die weiteren Mitglieder Hofrätin Dr. Uta Straka, Mag. Gottfried Warter und Dr. Otmar Sommerauer über die Berufung der Bw, in X, vom 6. Mai 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Zell am See vom 26. April 2005 betreffend Körperschaftsteuer 2003- 2004 und Umsatzsteuer 2004 entschieden:

Der Bescheid betreffend Körperschaftssteuer 2003 – 2004 wird ersatzlos aufgehoben.

Die Berufung betreffend Umsatzsteuer 2004 wird als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Am 26. April 2005 erging für die im Berufszeitraum 2003-2004 in Konkurs befindliche Berufungswerberin (Bw) der angefochtene Körperschaftssteuerbescheid 2003 - 2004, in dem wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 Bundesabgabenordnung (BAO) mit 0,00 geschätzt wurden und deshalb gemäß § 24 Abs 4 Z 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) die Mindestkörperschaftssteuer zur Vorschreibung gelangte.

1.) Berufungsbegehren

Mit an das Finanzamt gerichtetem Schreiben vom 6. 5. 2005 brachte die Bw Folgendes vor:

„Beiliegend stelle ich Ihnen Ihren Bescheid vom 26. April 2005 im Original mit dem Bemerkten zurück, dass ich sowohl Ihren Umsatzsteuerbescheid 2004 als Ihren Körperschaftssteuerbescheid 2003-2004 wegen Unrichtigkeit nicht anerkenne.

Aus den für das gegenständliche Berufungsverfahren maßgeblichen Ausführungen geht hervor, dass die Bw die Nichtberücksichtigung der **Wertberichtigung des Anlagevermögens** bekämpft. Sie bezog sich dabei auf amtliche Niederschriften bzw Bescheide, welche die Beschädigung des Anlagevermögens, Verschrottung der Fahrzeuge und die behördlichen Verfügungen der Bezirkshauptmannschaft Y (Abbruch des Betriebsgebäudes, Vernichtung der Buchhaltungsunterlage, Beschädigung und Vernichtung von Fahrnissen) dokumentieren.

Das Finanzamt wies in der Berufungsvorentscheidung vom 18. November 2008 das Berufungsbegehren mit der Begründung ab, dass auf Grund der Darstellung der Bw die Entwertungen des Anlagevermögens sich in den Jahren 2001 und 2002 ereignet hätten, sodass davon auszugehen sei, dass mit Stichtag 1.1.2003 (Eröffnungsbilanz) kein bewertbares Betriebsvermögen mehr vorhanden gewesen und die Schätzung der Wertveränderungen und somit der Bemessungsgrundlage mit 0,00 zu Recht erfolgt sei.

Im fristgerecht bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz durch die Bw eingebrachten Vorlageantrag vom 9. Dezember 2008 beantragt die Bw erneut die *„Veranlagung zur Körperschaftssteuer der Jahre 2003 und 2004 nach Wertberichtigung des Anlagenverzeichnisses, die Beendigung abgabenrechtlicher Vornahmen und die Schließung des Abgabenkontos“*.

Begründend führte sie aus, dass das Finanzamt *„rechtsirrtümlich festgestellt habe, es hätte für die Schätzung kein bewertbares Betriebsvermögen vorgelegen. Die Bw weist darauf hin, dass der Abgabenbehörde erster Instanz der Wert des Betriebsvermögens per 31.12.1999 mit (richtig lt Bilanz zum 31.12.1999) ATS 2,773.452,00 sowie die Totalvernichtung des gesamten Anlagevermögens bis zum Jahre 2004 kenntlich war“*.

In weiteren bei der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegten Schriftsätzen konkretisiert sie unter Bezugnahme auf diverse Gerichtsverfahren (Konkurs,- Ausgleichs- und Strafverfahren) ihr Begehren:

- Schriftsatz vom 23. 2. 2009:

*„Die Abgabenbehörde zweiter Instanz wolle der im Konkursverfahren rechtswidrigen Vernichtung des gesamten Aktivvermögens der Bw Rechnung tragen und im beantragten Körperschaftssteuer-Bescheid von einem Bilanzstatus Null ausgehend, weil neben der absoluten Vermögenslosigkeit auch keinerlei betriebliche Tätigkeit vorliegt, **einen Reinverlust von € (richtig ATS) 2,773.452,00 ausweisen.**“*

Diesem Schriftsatz ist auch eine Aufstellung der bei diversen Behörden und Gericht angestregten Verfahren beigelegt.

• Schriftsatz vom 19.3.2009:

„Die in § 184 BAO vorgesehene Möglichkeit der Schätzung kommt im gegenständlichen Fall nicht zum Tragen, da die Abgabepflichtige den eingetretenen Verlust nicht nur dem Grunde nach beweisen kann, sondern dieser auch der Höhe nach exakt per Anlagenverzeichnis vom 31.12.1999 mit € (richtig: ATS) 2,773.452,00 ebenso feststeht, wie der Zeitpunkt der Feststellung des Schadenseintrittes mit Niederschriften und die Schadensfeststellung vom 24.10.2002 und 11.7.2003 erwiesen und belegt ist.“

Die Bw beantragt, *„eine berichtigte Bilanz auf Basis per 31.12.2003 mit Aktiva Null zu erstellen und die Veranlagung zur Körperschaftsteuer unter Fortschreibung des Anlagenvermögens vom 31.12.1999 von € (richtig: ATS) 2,773.452,00 auf den Wert Null per 31.12.2003 auf Grund des nachgewiesenen Totalverlustes.“*

In diesem Zusammenhang spricht sie § 92 Abs 1 lit b BAO (bescheidmäßige Feststellung abgabenrechtlich bedeutsamer Tatsachen) an. Unter Bezugnahme auf höchstgerichtliche Rechtsprechung bringt sie schließlich vor, dass *„ein Verlust vom Finanzamt bei Veranlagung vom Amts wegen insoweit zu berücksichtigen ist, als er für das vorangegangene Kalenderjahr noch nicht berücksichtigt worden ist“*

In anderen Schriftsätzen (vgl etwa vom 17.4.2009, 19.5.2009 und 31.7.2009) führt sie wiederum aus, dass mit Gerichtsbeschluss vom 30.3.2003 der Konkurs mangels hinreichenden Vermögens nicht eröffnet worden sei. *„Das Anlagevermögen ist an diesem Tage zur Gänze verloren gegangen, weil es dem Konkursgericht bis zu diesem Tage offengestanden wäre, das Anlagevermögen gegenüber Dritten (Schädigern und Schuldner) geltend zu machen.“*

Überdies wäre in einem bei Gericht anhängigen Zivilverfahren die Vorlage des Körperschaftssteuerbescheides, der einen Verlust von € (richtig: ATS) 2,773.452,00 ausweist, maßgeblich für die Verfahrensentscheidung.

Laut Bilanz zum 31.12.1999 setzt sich das Anlagevermögen wie folgt zusammen:

Bauliche Investitionen	ATS 438.915,00	
Unbebaute Grundstücke (KG Kx)	ATS 1,183.630,00	
Betriebs- und Geschäftsausstattung	ATS 201.984,00	

Kraftfahrzeuge	ATS 948.923,00	
Geringwertige Wirtschaftsgüter	ATS 0,00	
Anlagevermögen zum 31.12.1999		ATS 2.773.452,00

2.)Insolvenzverfahren und Anlagenentwertung

Die 1988 gegründete Bw übte den Geschäftszweig Liegenschaftsvermietung und Maschinenverleih aus. Durch behördliche Verfügung der Bezirkshauptmannschaft Y sei am **18. 1. 2001** das Betriebsgelände YA geschlossen, der Betrieb des Unternehmens eingestellt worden.

Am **4. 2. 2003** ist das **Ausgleichsverfahren** eröffnet worden. Der Ausgleichsverwalter hält in seinem Bericht fest (vgl UFS-Akt BI 229ff):

*Am 1. 8. 2001 habe die Bezirkshauptmannschaft durch Ausübung unmittelbarer verwaltungsbehördlicher Befehls – und Zwangsgewalt die Buchhaltung aus dem Büro des Betriebes in das gesperrte Betriebsgelände YA verbracht. Durch unsachgemäße Einlagerung wären die Buchhaltungsunterlagen unbrauchbar. Die **letzte vorliegende Bilanz** ist jene zum **31.12.1999**.*

Bei dieser Umlagerung seien auch Fahrnisse aus dem Eigentum der Bw abhanden gekommen, weshalb ein Schaden von € 17.894,68 gegen die Finanzprokuratur gerichtlich geltend gemacht wurde.

Am 26. 9. 2002 sei im behördlich geschlossenen Betriebsgelände durch Vandalenakte Jugendlicher beträchtlicher Schaden zugefügt worden.

In diesem Zusammenhang erwähnt der Ausgleichsverwalter, dass alle Fahrnisse, Fahrzeuge (It Bericht des Massenverwalters im Anschlusskonkurs wären diese Fahrzeuge auch ohne diese Beschädigungen bereits schrottreif gewesen) und Einrichtungen inventarisch festgestellt und alle Beschädigungen einer vorläufigen Schätzung unterzogen und in einem Gendarmeriebericht aufgenommen worden wären.

Am 9. 10. 2002 seien auf Grund eines Bauansuchens zur Errichtung einer Mobilfunkanlage die Verkaufsgespräche betreffend des in K, KG Kx befindlichen Grundbesitzes der Bw unterbrochen worden und damit sei keine unmittelbare Verwertbarkeit gegeben. Die Liegenschaft, deren Verkehrswert die Bw mit € 54.500,00 ansetzt, sei mit einem exekutiven Pfandrecht von € 6.947,33 belastet.

Mit Beschluss des Landesgerichtes S vom **27. 5. 2003** wurde die Bestätigung des Ausgleiches trotz Annahme des angebotenen Ausgleiches mit der gesetzlich erforderlichen Mehrheit mangels Bezahlung der Pauschalgebühr und der Kosten des Ausgleichsverfahrens versagt und mit **Beschluss des Landesgerichtes S vom 30. 6. 2003 der Anschlusskonkurs eröffnet**.

Infolge Eröffnung des Konkursverfahrens wurde am **4. 7. 2003** die **Auflösung der Gesellschaft** ins Firmenbuch eingetragen.

In einem **Bericht des Masseverwalters vom 28. 7. 2003** (UFS-Akt Bl 252ff) führt dieser aus, dass die Annahme eines Verkehrswertes der Liegenschaft in Kx seitens der Bw in Höhe von € 54.500,00 überhöht wäre. Richtig wäre lt. Erhebungen des Masseverwalters ein Quadratmeterpreis zwischen € 20 und € 30 für Bauland im Gemeindegebiet.

Im **Bericht des Masseverwalters vom 16. 2. 2004** (vgl UFS-Akt Bl 292ff) wird festgehalten, dass es bezüglich der oben genannten Liegenschaft im Verwertungsverfahren keine Bieter gegeben hätte und für einen alternativ möglichen freihändigen Verkauf ein Angebot von € 10.000,00 vorläge. Das mangelnde Interesse an der Liegenschaft wäre mit der Exponiertheit der Lage, Steilheit des Geländes sowie der eingeschränkten Nutzbarkeit erklärbar. Nicht ganz verständlich wäre daher, auf Grund welcher Überlegungen diese Liegenschaft im Jahr 1995 um ATS 1,100.000,00 (€ 79.940,00) angekauft wurde. Diesbezügliche Fragen hätten seitens der Gemeinschuldnerin (Bw) bisher nicht ausreichend beantwortet werden können.

Laut **Schätzungsgutachten vom 19. 11. 2003** über Auftrag des Bezirksgerichtes H wurde vom gerichtlich beeideten Sachverständigen der Verkehrswert der Liegenschaft zum **Bewertungstichtag 5. 11. 2003** mit € 19.850,00 geschätzt:

Auf Grund der wertmindernden Eigenschaften der Liegenschaft – starke Neigung nach Norden, keine bzw nur eingeschränkte Möglichkeit der Maschinenbearbeitbarkeit, starker felsiger Untergrund und damit verbundene schlechte Bodenbonität, mindere Holzqualität des Waldes, vorhandene Bewirtschaftungseinschränkungen durch ersessenen Weg und zum Teil fehlende Befahrbarkeit – käme ein im Vergleich zum ortsüblichen Quadratmeterpreis geringerer Preis zum Ansatz.

In einem weiteren **Bericht des Masseverwalters vom 18. 5. 2004** (vgl. UFS-Akt Bl 305ff) teilt dieser dem Gericht mit, *dass die Liegenschaft in Kärnten freihändig durch Verkauf (vgl Kaufvertrag vom 22.3.2004) um € 10.000,00 verwertet werden konnte und die Verwertung des insolvenzgegenständlichen Vermögens im Wesentlichen abgeschlossen wäre. Hinsichtlich der bereits vor den Beschädigungen schrottreifen Fahrzeuge führt der Masseverwalter aus,*

*dass diese im Dezember 2003, ohne die Masse zu belasten, entsorgt werden konnten. Der seitens der Bw angesetzte Schaden in Höhe von „pauschal“ zumindest € 25.000,00 wäre kaum nachvollziehbar, zumal der Buchwert der ein Jahr zuvor angeschafften Objekte im Anlagenverzeichnis der **Bilanz zum 31. 12. 1999** mit nicht einmal 1.500,00 ausgewiesen worden sei.*

Mit **Beschlüssen des Landesgerichtes S vom 25. 2. 2004 bzw 12. 8. 2004** wurde die Ausscheidung dort näher genannter klagsverfangener Forderungen und die Überlassung an die Gemeinschuldnerin zu derer freien Verfügung beschlossen. Begründend führte das Gericht aus, dass Forderungen, deren Eintreibung keinen ausreichenden Erfolg verspräche, gemäß § 119 Abs 5 KO dem Gemeinschuldner zur freien Verfügung zu überlassen wären.

Mit **Beschluss des Landesgerichtes S vom 6. 4. 2005** wurde schließlich der Konkurs mangels Deckung der Kosten des Verfahrens aufgehoben. Die gesamte Masse wurde dem Masseverwalter in Abschlag auf seinen Entlohnungsanspruch überlassen, die Gläubiger gingen leer aus (vgl Gerichtsbeschluss vom 5.10.2004).

Als **Abwickler** und **Liquidator** schien seit 1. 7. 2003 bis zur Löschung am 15. 11. 2006 I im Firmenbuch auf. Ab **3. 11. 2006** vertritt laut Eintragung im Firmenbuch G als Abwickler und Liquidator die Gesellschaft selbständig.

Ab 2000 wurden wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen die Besteuerungsgrundlagen gemäß § 184 Bundesabgabenordnung (BAO) mit 0,00 geschätzt.

Über die Berufung wurde erwogen:

In Zusammenschau mit weiteren der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegten Schriftsätzen ist das Schreiben vom 6. 5. 2005 gemäß § 250 BAO als Berufung zu werten.

1.) Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2003 - 2004

Da mit **30. 6. 2003** der **Anschlusskonkurs** eröffnet wurde, fasste das Finanzamt in Anwendung des § 19 Körperschaftsteuergesetz (KStG) die Jahre 2003 und 2004 in einen gemeinsamen Körperschaftsteuerbescheid 2003-2004 zusammen.

§ 19 KStG (in der vor dem AbgÄG 2005 geltenden Fassung) lautet:

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

(2) Liquidationsgewinn ist der im Zeitraum der Abwicklung erzielte Gewinn, der sich aus der Gegenüberstellung des Abwicklungs-Endvermögens und des Abwicklungs-Anfangsvermögens ergibt.

(3) Der Besteuerungszeitraum darf drei Jahre nicht übersteigen. Das Finanzamt kann diesen Zeitraum in berücksichtigungswürdigen Fällen auf Antrag verlängern.

(4) Abwicklungs-Endvermögen ist das zur Verteilung kommende Vermögen. Sind im Abwicklungs-Endvermögen nicht veräußerte Wirtschaftsgüter enthalten, sind sie mit dem gemeinen Wert anzusetzen.

(5) Abwicklungs-Anfangsvermögen ist das Betriebsvermögen, das am Schluss des der Auflösung vorangegangenen Wirtschaftsjahres nach den Vorschriften über die Gewinnermittlung anzusetzen war. Wird die Auflösung im Wirtschaftsjahr der Gründung (Errichtung) beschlossen, ist Abwicklungs-Anfangsvermögen das eingezahlte Kapital.

(6) Auf die Gewinnermittlung sind im übrigen die sonst geltenden Vorschriften anzuwenden.

(7) Erfolgt bei einem nicht unter Abs. 1 fallenden Steuerpflichtigen die Abwicklung, richtet sich die Steuerpflicht nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 und dieses Bundesgesetzes.

Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer, § 19 Rz 2ff bzw Lang/Schuch/Staringer; KStG, § 19 Rz 48ff und dort referierte Rechtsprechung führen dazu aus:

Der persönliche Anwendungsbereich des § 19 beschränkt sich auf Körperschaften iSd § 7 Abs 3 KStG, wie etwa im Gegenstandsfall auf eine GmbH.

Als gesetzlicher Auflösungsgrund ist in § 84 GmbHG die Konkurseröffnung genannt.

§ 19 Abs 3 sieht im Falle der Liquidation einen besonderen verlängerten Besteuerungszeitraum vor, der an die Stelle des gewöhnlichen Besteuerungszeitraums tritt (RFH 1.6.1937, I A 50/37). Insoweit besteht bei der Liquidationsbesteuerung eine Ausnahme von § 24 Abs 1, wonach Veranlagungs- und somit Besteuerungszeitraum grundsätzlich das Kalenderjahr ist.

Der Besteuerungszeitraum im Falle der Abwicklung darf grundsätzlich höchstens drei Jahre umfassen, er darf jedoch auch kürzer als ein Jahr sein. Innerhalb des Höchstzeitraumes von drei Jahren steht die Festlegung des Besteuerungszeitraumes nicht im abgabenbehördlichen Ermessen, sondern ergibt sich zwingend aus dem Gesetz.

Der Besteuerungszeitraum beginnt mit Ende des Wirtschaftsjahres, das unmittelbar vor dem Wirksamwerden des Auflösungsbeschlusses abgelaufen ist und endet mit der tatsächlichen Beendigung der Abwicklung, längstens jedoch nach drei (Kalender-) Jahren.

Folge des verlängerten Besteuerungszeitraums ist, dass während dieser Zeit keine Körperschaftsteuererklärungen abzugeben und keine Veranlagungen vorzunehmen sind (vgl VwGH 13.12.1955, 1644/53). Körperschaftsteuervorauszahlungen sind jedoch weiterhin zu tätigen. Dies ist insbesondere bei der Mindestkörperschaftsteuer von Relevanz, da es durch den Eintritt der Liquidation nicht zu einem Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht als Anwendungsvoraussetzung der Mindestkörperschaftsteuerpflicht gemäß § 24 Abs 4 Z 1 kommt (vgl VwGH 22.2.2001, 99/15/0089).

Laut Firmenbuchauszug wurde mit Beschluss vom 30. 6. 2003 der Anschlusskonkurs eröffnet und die Auflösung der Gesellschaft am 4. 7. 2003 eingetragen. Das vorangehende letzte Wirtschaftsjahr – die Gesellschaft bilanzierte zum 31.12. - endete mit 31.12.2002.

Die Aufhebung des Konkurses erfolgte mit Gerichtsbeschluss vom 6.4.2005, eingetragen im Firmenbuch am 14. 4. 2005. Für den Zeitraum darüber hinaus wurde – wohl wegen der klagsverfangenen und nunmehr zur freien Verfügung der Bw stehenden Forderungen – die im Firmenbuch eingetragenen Liquidatoren bestellt.

Dies bedeutet für den Gegenstandsfall, dass der Besteuerungszeitraum gemäß § 19 Abs 3 KStG mit **1. 1. 2003** beginnt und in Anbetracht dessen, dass der Konkursaufhebungsbeschluss erst **2005** gefasst wurde und darüber hinaus noch zur weiteren Abwicklung die oben genannten Liquidatoren bestellt sind, **mit 31. 12. 2005 endete**. Der richtige Besteuerungszeitraum wäre daher **2003 – 2005** gewesen. Eine Erstreckung des Besteuerungszeitraumes auf fünf Jahre in Fällen der Einleitung eines Insolvenzverfahrens zur Konkursabwicklung ist im übrigen erst seit dem AbgÄG 2005 ab 31.12.2005 vorgesehen und scheidet somit im Gegenstandsfall aus.

Infolge des dem angefochtenen Bescheid zugrunde liegenden unrichtigen Besteuerungszeitraumes 2003 – 2004 ist es daher obsolet, inhaltlich näher auf das Berufungsbegehren einzugehen.

Ergänzend wird betreffend die folgenden Zeiträume darauf hingewiesen, dass die Mindestkörperschaftsteuerpflicht die Kapitalgesellschaft auch im Konkurs bis zu ihrer Vollbeendigung trifft. Vollbeendigung (vgl § 4 Abs 2 KStG) liegt – ungeachtet einer früheren Löschung im Firmenbuch – vor, wenn kein Abwicklungsbedarf mehr gegeben ist (vgl VwGH 22.2.19995, 95/15/0016, UFS, 24.2.2003, RV/3730-W/02).

2.) Umsatzsteuer 2004:

Wie aus dem Sachverhalt hervorgeht, hat die Bw ihre Geschäftstätigkeit im Zuge der zwangsweisen behördlichen Schließung im Jahr 2001 eingestellt, das Finanzamt hat daher zu Recht (in Ermangelung von steuerbaren Umsätzen gemäß § 1 UStG) die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer mit 0,00 geschätzt. Die Grundstücksveräußerung (Kx) im Jahr 2004 ist überdies gemäß § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG umsatzsteuerfrei.

Aus dem Schreiben der Bw vom 25. 2. 2010 ist im übrigen zu ersehen, dass auch die Bw sich dieser Rechtsmeinung anschließt und die Richtigkeit des Umsatzsteuerbescheides 2004 bestätigt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Salzburg, am 5. März 2010