

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter

A

in der Beschwerdesache

BF

vertreten durch

StB

gegen

FA

wegen

behaupteter Rechtswidrigkeit des Bescheides vom 13.06.2013, betreffend  
Körperschaftssteuer 2010-2012

zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

Mit Beschluss der Generalversammlung vom 30.12.2010 wurde die beschwerdeführende Gesellschaft mit beschränkter Haftung (BF) aufgelöst und die Liquidation eingeleitet. Zur Liquidatoren wurde die bisherige Geschäftsführerin bestellt.

Bereits mit Antrag vom 18.02.2010 hatte die steuerliche Vertreterin der BF dem FA mitgeteilt, dass die BF mit Ende des Jahres 2009 ihren Sitz von Österreich nach Deutschland verlegt habe. Damit bestehe ab dem Jahr 2010 nur mehr eine beschränkte Steuerpflicht in Österreich. Demzufolge entfalls auch die Verpflichtung zur Entrichtung der Mindest KöSt, da diese gemäß § 24 Abs. 4 KStG nur für unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaften gelte.

Nach Beendigung der Liquidation erließ das FA einen KöSt Bescheid für die Jahre 2010-2012 (Liquidationszeitraum), errechnete die Körperschaftsteuer nach § 22 KStG, ermittelte die Differenz zur Mindest KöSt und setzte die Körperschaftsteuer unter Berücksichtigung einbehaltener Steuerbeträge mit € 5.249,00 fest. Zur Begründung führte das FA an, dass die BF nach dem Firmenbuch ihren Sitz im Inland habe und daher der unbeschränkten Steuerpflicht unterliege. Daher sei entgegen dem Antrag vom 18.02.2010 die Mindest KöSt vorzuschreiben gewesen.

Gegen diesen Bescheid er hob die BF durch ihre ausgewiesene Vertreterin fristgerecht Berufung und führte dazu im Wesentlichen aus, dass ursprünglich geplant gewesen sei, Einzelhandelsfilialen in Österreich zu eröffnen, was sich im Jahr 2009 zerschlagen habe, weswegen die Geschäftsführerin Ende 2009 ihren Wohnsitz nach Deutschland verlegt habe. Die KöSt Richtlinien normierten, dass eine inländische Kapitalgesellschaften, die weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung im Inland besäßen nicht mehr der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen würden. Dabei gelte ebenso wie bei der Begründung der Steuerpflicht auch für die Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht die wirtschaftliche Betrachtungsweise. Durch diese Auslegung des FA sehe die Beschwerdeführerin nicht nur eine Rechtswidrigkeit des Bescheides, sondern auch eine Verletzung des Grundsatzes von Treu und Glauben. Die BF haben sich auf die Aussagen in den Richtlinien und dementsprechend auf die Stattgabe der Berufung verlassen.

Darauf erließ das FA eine Berufungsvorentscheidung und verwies darauf, dass Körperschaften so lange unbeschränkt steuerpflichtig seien, als sie ihre Geschäftsleitung **oder** ihren Sitz im Inland hätten. Da der Sitz einer Körperschaft rechtsgeschäftlichen Gestaltungen und Bestimmungen zugänglich sei, sei er formal festzustellen. Für eine GmbH sei im Gesellschaftsvertrag ein Ort im Inland als Sitz zu bestimmen. Dabei trete ein fingierter Sitz gegenüber dem tatsächlichen Sitz zurück und sei gemäß § 23 BAO abgabenrechtlich ohne Bedeutung. Nicht nur im Gesellschaftsvertrag vom 08.04.2008 sondern auch Protokoll über die außerordentliche Generalversammlung vom 27. 12 2012 sei Salzburg als Sitz der Gesellschaft angeführt.

Durch den Wegzug der Geschäftsführerin könne zwar der Ort der Geschäftsleitung, nicht jedoch der Sitz der Gesellschaft verlegt werden. Solange dieser Sitz in Salzburg gelegen sei, sei die BF gemäß § 1 Abs. 2 i.V.m. § 4 Abs. 2 KStG unbeschränkt steuerpflichtig und unterliege der Mindest KöSt. Für eine wirtschaftliche Betrachtungsweise biete die Anknüpfung des Sitzes an den Gesellschaftsvertrag keinen Raum.

Darauf beantragte die BF fristgerecht die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch den UFS.

Diese Berufung war zum 31.12.2013 noch nicht entschieden.

Aufgrund einer Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses vom 30.10.2018 wurde das gegenständliche Verfahren mit 31.10.2018 dem nunmehr zuständigen Richter zur Entscheidung übertragen.

**Das BFG hat dazu erwogen:**

Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht. ...

Gemäß § 9 Abs. 9 BF GG kann der Geschäftsverteilungsausschuss einer Einzelrichterin oder einem Einzelrichter oder Senat eine ihr oder ihm zufallende Rechtssache durch Verfügung abnehmen, wenn die Einzelrichterin oder der Einzelrichter oder Senat verhindert oder wegen des Umfangs ihrer oder seiner Aufgaben an deren Erledigung innerhalb einer angemessenen Frist gehindert ist. Damit ist der entscheidende Richter seit 31.10.2018 für das gegenständliche Beschwerdeverfahren zuständig.

Das BFG legt seiner Entscheidung folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt zugrunde:

Die BF wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 08.04.2008 gegründet. In Punkt III. des Gesellschaftsvertrages wurde als Sitz der Gesellschaft Salzburg bestimmt. Dies ergibt sich aus dem Gesellschaftsvertrag, mit dem die BF gegründet wurde.

Die Geschäftsführerin hatte ihren Hauptwohnsitz vom April 2005 bis zum Jänner 2010 in Salzburg. Im Zeitraum vom Mai 2011 bis Oktober 2011 war die Geschäftsführerin an dieser Adresse mit Nebenwohnsitz gemeldet. Dies ergibt sich aus dem zentralen Melderegister.

Mit Beschluss der Generalversammlung vom 30.12.2010 wurde die beschwerdeführende Gesellschaft mit beschränkter Haftung (BF) aufgelöst und die Liquidation eingeleitet. Zur Liquidatoren wurde die bisherige Geschäftsführerin bestellt; dabei wurde jene Adresse in Salzburg angeführt, an der sie mit Unterbrechungen von April 2005 bis Oktober 2011 gemeldet gewesen war. Dies ergibt sich aus dem Firmenbuchauszug der BF.

Mit Generalversammlungsprotokoll vom 27.12.2012 wurde von der Liquidatorin der Bericht über die Beendigung der Liquidation genehmigen zur Kenntnis genommen. Der Liquidatorin wurde die Entlastung erteilt. Die ehemalige Geschäftsführerin und Liquidatorin wurde zur Verwahrerin der Schriften und Bücher der Gesellschaft bestimmt. Als die für

Zustellungen maßgebliche Anschrift wurde wiederum die ehemalige Wohnungsanschrift der Geschäftsführerin bestimmt. Dies ergibt sich aus dem Generalversammlungsprotokoll vom 27.12.2012.

Mit Antrag auf Löschung vom 04.09.2013 wurde die BF mit 27.09.2013 im Firmenbuch infolge beendeter Liquidation gelöscht. Der Sitz der BF befand sich damit bis zur Löschung der Gesellschaft in Salzburg. Dies ergibt sich aus dem Firmenbuchauszug der BF.

Dieser Sachverhalt ist von den Parteien des Verfahrens unbestritten. Strittig ist vielmehr, ob die Frage des Sitzes einer Gesellschaft der wirtschaftlichen Betrachtungsweise zugänglich sei und damit durch die Verlegung des Hauptwohnsitzes der Geschäftsführerin davon ausgegangen werden könne, dass nicht nur allenfalls der Ort der Geschäftsleitung, sondern auch der Sitz der Gesellschaft nach Deutschland verlegt worden sei.

Abgesehen davon, dass auch für die Verlegung des Ortes der Geschäftsleitung im Liquidationszeitraum keine tauglichen Beweise vorgelegt werden konnten, ist in rechtlicher Hinsicht zum gegenständlichen Verfahren Folgendes auszuführen:

Gemäß § 24 Abs. 4 Z 1, 3 und 4 KStG gilt für unbeschränkt steuerpflichtige inländische Kapitalgesellschaften und für mit diesen vergleichbare unbeschränkt steuerpflichtige ausländische 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), ABl. Nr. L 294 vom 10.11.2001 S. 1) zu entrichten. ...

Abweichend von Z 1 und 2 beträgt die Mindeststeuer für unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaften mit beschränkter Haftung in den ersten fünf Jahren ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht für jedes volle Kalendervierteljahr 125 Euro und in den folgenden fünf Jahren für jedes volle Kalendervierteljahr 250 Euro.

Die Mindeststeuer ist in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt, wie eine Vorauszahlung im Sinne des § 45 des Einkommensteuergesetzes 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 den Z 1 bis 3 für diesen Veranlagungszeitraum ergebenden Betrag übersteigt.

Gemäß § 1 Abs. 2 Z 1 KStG sind Körperschaften unbeschränkt steuerpflichtig, die im Inland ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz (§ 27 der Bundesabgabenordnung) haben. Als Körperschaften gelten dabei ... Juristische Personen des privaten Rechts.

Gemäß § 4 Abs. 2 KStG 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.

Gemäß § 27 Abs. 1 BAO haben Körperschaften, ... ihren Sitz im Sinn der Abgabenvorschriften an dem Ort, der durch Gesetz, Vertrag, Satzung, Stiftungsbrief und dergleichen bestimmt ist. Fehlt es an einer solchen Bestimmung, so gilt als Sitz der Ort der Geschäftsleitung.

Dabei ergibt sich der Sitz aus der Rechtsgrundlage der Körperschaft. Er ist daher grundsätzlich der rechtsgeschäftlichen Gestaltung zugänglich (vgl zB *Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger*, KStG 1988, § 1 Tz 13). Der Sitz einer *GmbH* muss gem § 4 Abs 1 Z 1 GmbHG im Gesellschaftsvertrag bestimmt sein. Eine derartige Anknüpfung an Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages ist aber keine wirtschaftliche, sondern eine rein formale Anknüpfung. Einzige Grenze wäre ein fingierter Sitz (*Stoll*, BAO, 349; VwGH 6.4.1995, 94/15/0206 ), der hinter den tatsächlichen zurücktreten würde. (Ritz BAO<sup>6</sup>, § 27, Tz. 1)

Für einen derartigen fingierten Sitz liefert aber der verfahrensgegenständliche Sachverhalt keinen Anhaltspunkt.

Unabhängig davon, ob man den Ausführungen der BF, wonach bereits im Jahr 2010 der Ort der Geschäftsleitung ins Ausland verlegt worden sei, folgen möchte, wogegen nach dem Verständnis des BFG nicht nur die Meldung der Geschäftsführerin in den Jahren 2010 und 2011 spricht, sondern auch die im Firmenbuch eingetragene Adresse der Geschäftsführerin als Liquidatorin und der Beschluss der Generalversammlung vom 27.12.2012, erfolgte die Liquidation wie aus den Akten des FA ersichtlich, in Salzburg. (Z.B. Verbringung des österreichischen Kfz im Dezember 2011 nach Deutschland mit NoVA Rückvergütung in Salzburg) dies stellt aus Sicht des BFG einen Beleg dafür dar, dass im Liquidationszeitraum noch Tätigkeiten in Salzburg ausgeübt worden waren. Unabhängig von der nicht entscheidungsrelevanten Klärung der Frage, ob der Ort der Geschäftsleitung sich im Liquidationszeitraum noch in Salzburg befand, kann von einem fingierten Sitz jedenfalls nicht die Rede sein.

Damit ist aber das gegenständliche Verfahren entschieden. Da die Mindest KöSt an den Sitz **oder** den Ort der Geschäftsleitung anknüpft und jedenfalls der Sitz, wahrscheinlich aber auch der Ort der Geschäftsleitung im Liquidationszeitraum in Salzburg gelegen war, handelt es sich bei der BF um eine Körperschaft, die der Mindest KöSt nach § 24 Abs. 4 KStG unterliegt.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zur Zustellung der Entscheidung ist Folgendes auszuführen:

Gemäß § 93 Abs. 3 sind die Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft einem der Gesellschafter oder einem Dritten auf die Dauer von sieben Jahren nach dem Schluss des Kalenderjahres, in dem die Liquidation beendet wurde, zur Aufbewahrung zu übergeben. Die Person des Verwahrers wird in Ermangelung einer Bestimmung des Gesellschaftsvertrages oder eines Beschlusses der Gesellschafter durch das Handelsgericht bestimmt.

Gemäß § 80 Abs. 1 BAO haben die zur Vertretung juristischer Personen berufenen Personen und die gesetzlichen Vertreter natürlicher Personen alle Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen obliegen, und sind befugt, die diesen zustehenden Rechte wahrzunehmen. Sie haben insbesondere dafür zu sorgen, daß die Abgaben aus den Mitteln, die sie verwalten, entrichtet werden.

Gemäß § 80 Abs. 3 BAO ist Vertreter (Abs. 1) der aufgelösten Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach Beendigung der Liquidation, wer nach § 93 Abs. 3 GmbHG zur Aufbewahrung der Bücher und Schriften der aufgelösten Gesellschaft verpflichtet ist oder zuletzt verpflichtet war

Damit ist die ehemalige Geschäftsführerin und Liquidatorin Vertreterin der aufgelösten Gesellschaft.

Bei Durchsicht der Datenbanken der Finanzverwaltung am 23.11.2018 ergab sich, dass die Zustellvollmacht der steuerlichen Vertreterin nach wie vor aufrecht ist.

Gemäß § 77 Abs. 4 WTBG wird abweichend von § 1022 des Allgemeinen bürgerlichen Gesetzbuches (ABGB), JGS Nr. 946/1811, die erteilte Vollmacht durch den Tod des Gewalthabers nicht aufgehoben, es sei denn dies wird ausdrücklich vereinbart. Damit ist davon auszugehen, dass die Zustellvollmacht nach wie vor besteht. Die Zustellung dieser Entscheidung an die Zustellbevollmächtigte zu ergehen hat.

## **Zulässigkeit einer Revision**

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die gegenständliche Entscheidung fußt unmittelbar auf den oben zitierten gesetzlichen Bestimmungen. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt daher nicht vor, eine Revision ist nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 23. November 2018

