



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der Bw., W, vertreten durch BS, X, vom 30. Dezember 2008 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 28. November 2008 betreffend Körperschaftsteuer 2000 bis 2006 entschieden:

- 1.) Die Berufungen gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2000 bis 2004 werden gemäß § 273 lit a der Bundesabgabenordnung idgF (BAO) als unzulässig zurückgewiesen..
- 2.) Der Spruch der Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2005 und 2006 wird insofern abgeändert, als der Zusatz „Gemäß § 200 (2) BAO endgültiger Bescheid“ ersatzlos aufgehoben wird. Im Übrigen belieben die angefochtenen Bescheide unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die berufungswerbende Gesellschaft (Bw.) befand sich in der Zeit von 22.7.1999 bis 14.3.2008 in Konkurs. Ihre Amtswegige Löschung im Firmenbuch erfolgte am 31.10.2008. Für die Jahre 2000 bis 2006 ergingen als vorläufige Körperschaftsteuerbescheide intendierte Erledigungen, welche alle an die Bw. zuhanden deren Masseverwalter gerichtet waren. Sämtlichen „Bescheiden“ wurde ein zu versteuerndes Einkommen von 0,00 € als Bemessungsgrundlage zugrunde gelegt und die Körperschaftsteuer in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer festgesetzt. Nach Aufhebung des Konkurses wurden die „vorläufigen Bescheide“ für endgültig erklärt, und für die Jahre 2005 und 2006 wurden die Abgaben endgültig in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer festgesetzt.

In den dagegen fristgerecht eingebrachten Berufungen wandte sich der Geschäftsführer gegen die Festsetzung der Mindestkörperschaftsteuer mit der Begründung, die Bw. habe in den Jahren 2000 bis 2006 keine Geschäftstätigkeit mehr ausgeübt und sei vom Masseverwalter lediglich zur Prozessführung aufrecht erhalten worden, um Forderungen für die Masse einbringlich zu machen. Dies sei jedoch von der Schuldnerin durch „Setzen strafwürdiger Handlungen“ vereitelt worden. Sofort nach „Ruhe des Verfahrens beim LG ZIV“ habe er die Auflagen des Handelsgerichtes nicht erfüllt, um so eine Löschung herbeizuführen.

Mit Mängelbehebungsauftrag vom 7. Jänner 2009 wurde der Bw. aufgetragen, die der Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2000 und 2001 anhaftenden Mängel bis 10. Februar 2009 zu beheben. Diesem Auftrag wurde mit Schreiben vom 15.1.2009, eingelangt beim Finanzamt am 16.1.2009, nachgekommen.

Die Berufungen wurden mit Berufungsvorentscheidungen vom 15. Oktober 2009 als unbegründet abgewiesen, was damit begründet wurde, dass die Bw. in den einzelnen Jahren im Firmenbuch nicht gelöscht gewesen sei, weshalb die Mindestkörperschaftsteuer festzusetzen gewesen sei.

In dem dagegen fristgerecht eingebrachten Vorlageantrag erklärte der Geschäftsführer der Bw., er habe die aus dem Jahr 1999 stammende Entscheidung der Konkursrichterin über die Löschung bereits im Zuge der Berufung vorgelegt.

Im Rahmen des von der Abgabenbehörde zweiter Instanz abgeführten Ermittlungsverfahrens wurde dem Bw. mit Schreiben vom 26. Jänner 2010 vorgehalten, dass er mit Bescheid vom 7. Jänner 2009 aufgefordert worden sei, die seiner Berufung vom 29. Dezember 2009 anhaftenden Mängel bis 10. Februar 2009 zu beheben. Laut den im Finanzamtsakt aufliegenden Unterlagen sei er diesem Auftrag jedoch erst am 3. März 2009 nachgekommen. Aufgrund der Fristversäumnis sei die Berufung als zurückgenommen zu erklären. Hinsichtlich der in einem Aktenvermerk vom 4.3.2009 festgehaltenen Fristverlängerung werde darauf hingewiesen, dass eine bereits abgelaufene Frist nicht mehr verlängert werden könne. Es werde daher beabsichtigt, die Berufung gemäß § 85 Abs. 2 BAO als zurückgenommen zu erklären.

Die Berufung gegen die Bescheide betreffend Körperschaftsteuer 2002 bis 2004 weise zwar das Datum 23.12.2008 auf, sei aber dem diesbezüglichen Aktenvermerk des Finanzamtes zufolge ebenfalls erst am 3.3.2009 beim Finanzamt eingelangt. Damit sei die Berufung nicht innerhalb eines Monats ab Zustellung der bekämpften Bescheide und somit nicht fristgerecht eingebracht worden. Es werde daher beabsichtigt, die Berufung gemäß § 273 lit. b BAO als nicht fristgerecht eingebracht zurückzuweisen.

In Beantwortung dieses Schreibens erklärte der Bw., der genannte Mängelbehebungsauftrag sei ihm nicht zugekommen, er habe diesen erst am 3.3.2009 zur Kenntnis genommen und ihn sodann behoben. Für den Fall einer behördlichen Rücknahme der Berufung stelle er vorsorglich den Antrag auf Wiedereinsetzung in den vorigen Stand und neuerliche Zustellung des Bescheides vom 7.1.2009.

Hinsichtlich der Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide für 2002 bis 2004 teilte er mit, dass er diese am 24.12.2008 eingeschrieben zur Post gegeben habe und legte den Aufgabeschein und die Rechnung für die Postsendung vor.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

1.) Betreffend fristgerechte Behebung der Mängel der Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2000 und 2001:

Es wird von folgendem Sachverhalt ausgegangen:

Die Berufung vom 29.12.2008, die sich auch gegen die Umsatzsteuerbescheide 1999 bis 2001 und den Körperschaftsteuerbescheid 1999 richtet, war vom Geschäftsführer der Bw. nicht unterschrieben und enthielt auch keine Angaben darüber, in welchen Punkten die Bescheide angefochten und welche konkreten Änderungen beantragt werden. Dem diesbezüglichen Mängelbehebungsauftrag vom 7. Jänner 2009, welcher eine Frist zur Behebung der Mängel bis 10. Februar festlegte, und dem Bw. nachweislich am 14.1.2009 zukam, kam der Bw. mit Schreiben vom 15.1.2009 (fälschlich datiert mit 15.1.2008) innerhalb der gesetzten Frist nach, indem er einerseits die Unterschrift nachholte und andererseits auf die Berufung vom 14.1.2009 gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2005 und 2006 verwies, aus denen hervorging, dass der Bw. die Festsetzung der Körperschaftsteuer mit 0,00 € beantragte.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den im Finanzamtsakt nicht chronologisch abgehefteten Schreiben des Bw. und der Kopie des Mängelbehebungsauftrages des Finanzamtes. Daraus folgt, dass die der Berufung vom 29. Dezember 2008 anhaftenden Mängel innerhalb der vom Finanzamt gesetzten Frist behoben wurden und die Folgen des § 85 Abs. 2 BAO nicht zu Anwendung gelangen.

2.) Betreffend fristgerechte Einbringung der Berufung gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2002 bis 2004:

Aufgrund der vom Geschäftsführer der Bw. vorgelegten Belege wird davon ausgegangen, dass gegen die Körperschaftsteuerbescheide 2002 bis 2004 vom 11.11.2008, die dem Bw. erst am 26.11.2008 zugestellt wurde, am 24.12.2008 Berufung erhoben wurde. Damit wurde die

Berufung fristgerecht innerhalb eines Monats ab Bekanntgabe der bekämpften Bescheide eingebracht.

3.) Wirksamkeit der vorläufig erlassenen Körperschaftsteuerbescheide 2000 bis 2006 und die daraus resultierenden Folgen für die Bescheide, mit denen diese für endgültig erklärt wurden:

Wie bereits oben dargelegt, wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 22.7.1999 über das Vermögen der Bw. der Konkurs eröffnet und die Rechtsanwälte Dr. R und Dr. P zum Masseverwalter bestellt. Der Konkurs wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 14.3.2008 aufgehoben. Die als vorläufige Bescheide intendierten Erledigungen betreffend Körperschaftsteuer 2000 bis 2006 wurden an die Bw. zuhanden des Masseverwalters Dr. R gerichtet.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den im Finanzamtsakt abgehefteten Kopien der „vorläufigen Körperschaftsteuerbescheide“ 2000 bis 2006 sowie den im Firmenbuch eingetragenen Beschlüssen des Handelsgerichtes Wien. Diesbezüglich ist von folgender Rechtslage auszugehen:

Durch Eröffnung des Konkurses über das Vermögen eines Steuerpflichtigen wird das gesamte der Exekution unterworfenene Vermögen, das dem Gemeinschuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Konkurses erlangt (Konkursmasse), dessen freier Verfügung entzogen (§ 1 Abs. 1 der Konkursordnung - KO). Der Masseverwalter ist für die Zeit seiner Bestellung betreffend die Konkursmasse - soweit die Befugnisse des Gemeinschuldners beschränkt sind - gesetzlicher Vertreter des Gemeinschuldners iSd § 80 BAO. Auch in einem Abgabenverfahren tritt nach der Konkurseröffnung der Masseverwalter an die Stelle des Gemeinschuldners, soweit es sich um Aktiv- oder Passivbestandteile der Konkursmasse handelt. Die Abgaben sind daher während des Konkursverfahrens gegenüber dem Masseverwalter, der insofern den Gemeinschuldner repräsentiert, festzusetzen (vgl. VwGH 24.03.2009, 2009/13/0013 und die darin angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Die vom Finanzamt erlassenen „vorläufigen Bescheide“ konnten daher gegenüber der Gemeinschuldnerin, der in den die Masse betreffenden Angelegenheiten gemäß § 1 Abs. 1 KO die Verfügungsfähigkeit entzogen ist, nicht wirksam erlassen werden. Die als Bescheide intendierten Erledigungen wären daher an den Masseverwalter und nicht an den Gemeinschuldner zu richten und dem Masseverwalter zuzustellen gewesen. Durch die bloße Zustellung der an die Gemeinschuldnerin gerichteten Erledigungen an den Masseverwalter sind sie dem Masseverwalter gegenüber auch nicht wirksam geworden (vgl. VwGH 24.03.2009, 2009/13/0013).

Eine Endgültigerklärung wirkt nur gegenüber dem (den) jeweiligen Adressaten der seinerzeit vorläufigen Erledigung. Die Endgültigerklärung gegenüber einer Partei, an die der betreffende vorläufige Bescheid niemals ergangen ist, ist absolut nichtig (vgl. Tanzer in *Holoubek/Lang*, Vertrauensschutz, 277).

Zweifellos ist keiner der „vorläufigen Bescheide“ rechtswirksam ergangen. Der Spruch der angefochtenen Bescheide für die Jahre 2020 bis 2004 lautet: *„Der vorläufige Bescheid vom (Datum) mit dem die Körperschaftsteuer für (2000 bis 2004) vorläufig festgesetzt worden ist, wird gemäß § 200 (2) BAO für endgültig erklärt. In der Höhe festgesetzten Abgabe tritt keine Änderung ein“*. Bei diesen Bescheiden handelt es sich ausschließlich um Endgültigerklärungen der vorher nicht rechtswirksam ergangenen vorläufigen Bescheide. Diese können jedoch entsprechend den obigen Ausführungen ebenfalls keine Rechtswirksamkeit entfalten, weil sie nicht gegenüber dem Adressaten der vorläufigen Erledigungen, die keinen rechtsgültigen Adressaten hatten, ergangen sind.

Gemäß § 273 lit. a BAO hat die Abgabenbehörde eine Berufung durch Bescheid zurückzuweisen, wenn die Berufung nicht zulässig ist.

Mit Berufung anfechtbar sind nur rechtswirksam ergangene Bescheide. Da die angefochtenen Bescheide, mit denen die vorläufige Abgabenfestsetzung für die Jahre 2000 bis 2004 für endgültig erklärt wurden, jedoch keine Rechtswirksamkeit entfalten, war die Berufung als unzulässig zurückzuweisen. Das Finanzamt wird daher – soweit nicht bereits Verjährung eingetreten ist – erstmalig rechtswirksame Körperschaftsteuerbescheide zu erlassen haben.

Hinsichtlich der Bescheide für 2005 und 2006 stellt sich die Sachlage insofern anders dar, als in diesen zwar im Spruch festgehalten wird, dass es sich um einen gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültigen Bescheid handelt, darüber hinaus aber auch die Bemessungsgrundlagen und die darauf entfallenden Abgaben festgesetzt werden. Damit werden mit diesen Bescheiden die Abgaben erstmals und auch endgültig festgesetzt.

Ein Hinweis auf § 200 Abs. 2 BAO ist zwar unzulässig, weshalb dieser Spruchbestandteil auch ersatzlos aufgehoben wird, die Wirksamkeit der endgültigen Abgabenfestsetzung wird jedoch dadurch nicht berührt. Über die dagegen eingebrachte Berufung ist daher meritorisch zu entscheiden.

4.) Betreffend Festsetzung der Mindestkörperschaftsteuer für die Jahre 2005 und 2006:

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Über die Bw. wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien am 22.7.1999 der Konkurs eröffnet. Mit Beschluss vom 2. September 1999 wurde die Schließung des

gemeinschuldnerischen Unternehmens genehmigt. Der Konkurs wurde mit Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 14.3.2008 mangels Kostendeckung aufgehoben. Die Löschung der Firma im Firmenbuch erfolgte am 31.10.2008 gemäß § 40 Firmenbuchgesetz wegen Vermögenslosigkeit.

Dieser Sachverhalt ergibt sich aus den im Firmenbuch eingetragenen Daten, dem von der Bw. übermittelten Beschluss des Handelsgerichtes Wien vom 2. September 1999 und ist im Übrigen nicht strittig. Er ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

Gemäß § 24 Abs. 4 Zif. 1 KStG 1988 ist für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht einer Kapitalgesellschaft 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. 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.

Mindeststeuerpflicht besteht somit für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht. § 24 Abs. 4 KStG 1988 knüpft insoweit an die Regelungen über Beginn und Ende der unbeschränkten Steuerpflicht in § 4 KStG 1988

Gemäß § 4 Abs. 2 KStG sind Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 KStG (zu denen auch die Bw. zählt) bis zu jenem Zeitpunkt steuerpflichtig, in dem die Rechtspersönlichkeit untergeht, jedenfalls bis zu jenem Zeitpunkt, in dem das gesamte Vermögen auf andere übergegangen ist.

Grundsätzlich knüpft § 4 Abs. 2 KStG das Ende der Steuerpflicht an den Verlust der Rechtspersönlichkeit, somit an ein zivil- und gesellschaftsrechtliches Kriterium, z.B. bei Aktiengesellschaft und GmbH an die Löschung im Firmenbuch (vgl. *Sabine Heidenbauer in Lang/Schuch/Staringer*, KStG § 4 Rz 35).

Im Fall der Kapitalgesellschaften bedeutet dies etwa, dass deren Steuerpflicht nicht bereits mit dem Eintritt in die Liquidation, sondern erst mit Vollbeendigung erlischt. Ebenso lässt auch die Eröffnung eines Konkursverfahrens die Steuerpflicht unberührt (vgl. *Sabine Heidenbauer aaO*, Rz. 36 und die dort angeführte Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geht allein durch die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen einer Kapitalgesellschaft weder ihre Rechtspersönlichkeit unter, noch ihr gesamtes Vermögen auf eine andere Person über. Mangels eines derartigen Merkmales im Tatbestand des § 4 Abs. 2 KStG 1988 bewirkt die Einstellung der Geschäftstätigkeit nicht die Beendigung der Körperschaftsteuerpflicht einer in Konkurs gefallenen Kapitalgesellschaft (vgl. VwGH 05.04.2001, 99/15/0181 und die dort angeführten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs).

Entsprechend den obigen Ausführungen geht die Bw. daher weder durch die Konkurseröffnung über ihr Vermögen noch durch die Schließung ihres Unternehmens ihrer Rechtspersönlichkeit verlustig. Solange aber der sich frühestens aus der Löschung im Firmenbuch ergebende Verlust der Rechtspersönlichkeit nicht eingetreten ist, ist § 24 Abs. 4 Zif. 1 KStG zufolge für jedes volle Kalendervierteljahr Mindestkörperschaftsteuer zu entrichten.

Die Festsetzung von Mindestkörperschaftsteuer für die Jahre 2005 und 2006 erfolgte daher zu Recht, weshalb spruchgemäß zu entscheiden war.

Wien, am 15. März 2010