



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Gf., vom 1. Juni 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC vom 23. Mai 2007 betreffend Körperschaftsteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Bei der Berufungswerberin (in der Folge: Bw.) handelt es sich um eine GmbH, über welche mit 15. Juli 2005 das Ausgleichsverfahren eröffnet wurde. Am 4. August 2005 erfolgte der Anschlusskonkurs. Die Konkursaufhebung nach Schlussverteilung war am 26. September 2006. Die Rechtskraft der Konkursaufhebung erfolgte mit 11. Oktober 2006.

Im Zuge eines Schätzungsverfahrens wegen Nichtabgabe von Abgabenerklärungen für das Jahr 2005 wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit € 0,- festgesetzt. Hieraus resultierend erfolgte für das Veranlagungsjahr 2005 die Vorschreibung der Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von € 1.750,-.

Gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2005 wurde das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und ausgeführt: Gemäß § 4 Abs. 2 KStG bestehe Steuerpflicht nur so lange bis die Rechtspersönlichkeit untergegangen oder das Vermögen zur Gänze auf andere übergegangen sei. Dieser Tatbestand treffe bei Eröffnung des Konkurses in zweierlei Hinsicht zu: zum einen

sei die Gesellschaft mit Konkurseröffnung aufgelöst worden (Untergang der Rechtspersönlichkeit). Zum anderen werde entsprechend § 1 KO das gesamte Vermögen der Gesellschaft deren Verwaltung entzogen und bilde die Konkursmasse. Diese werde zur Gänze der Befriedigung der Gläubiger zugeführt. Durch diese Bestimmung sei jedenfalls bereits mit Eröffnung des Konkurses das gesamte Vermögen der Gesellschaft auf die Gläubigergemeinschaft übergegangen.

Es ende somit die Steuerpflicht gemäß § 24 Abs. 2 KStG jedenfalls mit Eröffnung des Konkurses.

Weiters sei die Mindestkörperschaftsteuer für jedes volle Vierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Steuerpflicht festzusetzen. Da bereits am 4. August 2005 diese Steuerpflicht geendet habe, sei zumindest für das letzte Quartal 2005 keine Mindestkörperschaftsteuer vorzuschreiben (unter Hinweis auf VwGH vom 21.4.2005, 2001/15/0209).

Eine derartige Festsetzung liefe auch dem Sinn der Körperschaftsteuer – der Besteuerung (zukünftiger) Gewinne – zuwider, zumal nach Verlustabdeckung keine Gewinne mehr zu erwarten seien. Vielmehr müssten, um der Steuergerechtigkeit wegen, die für die zukünftigen Gewinne erhobenen Körperschaftsteuervorauszahlungen – somit auch die Mindestkörperschaftsteuerbeträge – an die Masse zurückbezahlt werden (siehe VwGH 27.2.2001, 2001/13/0030).

Die Beschränkung der Rückzahlbarkeit/Anrechenbarkeit der Mindestkörperschaftsteuer gemäß § 24 Abs. 4 Z 4 KStG sei im Hinblick der Gleichheit der Besteuerung von Gewinnen verfassungsrechtlich zumindest bedenklich und dürfte einer diesbezüglichen Überprüfung durch den VfGH nicht standhalten (das VfGH Erkenntnis vom 8.3.1998, B 2195/97 u.a. sei hier nicht anwendbar, da in diesem Erkenntnis von einer Unternehmensfortführung ausgegangen worden sei).

Der § 24 Abs. 4 Z 4 KStG (die Beschränkung der Rückzahlbarkeit also) stelle vielmehr klar, dass es sich bei der Mindestkörperschaftsteuer um eine Besteuerung auf die Existenz eines Unternehmens, die auf die Besteuerung (zukünftiger) Gewinne angerechnet werde, handle, nicht jedoch um eine Gewinnsteuer, dies insbesondere im Hinblick auf die Insolvenz und/oder Liquidation eines Unternehmens. So gesehen – im Liquidations- und Insolvenzfall, also wenn keine zukünftigen Gewinne mehr erzielt werden könnten – widerspreche § 24 Abs. 4 Z 4 KStG dem B-VG Art. 7 Abs. 1 in dem Sinne, als bei der Durchschnittsbetrachtung Unternehmen, die aufgrund der aufgelaufenen Verluste und der Beendigung derselben nicht mehr in der Lage seien, zukünftige Gewinne zu erwirtschaften, ungleich höher besteuert würden als jene, denen aufgrund einer positiven Ertragslage ein derartiges Schicksal nicht beschieden sei.

Es werde daher beantragt, den Sachverhalt amtswegig zwecks Gesetzesprüfung vorab dem VfGH zur Beurteilung vorzulegen und die aufgelaufene Summe an Mindestkörperschaftsteuer-

beitragen an die Gesellschaft, d.h. an die Gläubigergemeinschaft zur nachträglichen Verteilung zurückzuzahlen.

Für den Fall, dass nach Gesetzesprüfung durch den VfGH nicht die gesamte Summe an Mindestkörperschaftsteuerbeträgen zurückzuzahlen sei, werde beantragt, wenigstens die zuviel eingehobene Mindestkörperschaftsteuer zurückzuzahlen.

Diese Berufung wurde vom Finanzamt dem UFS vorgelegt und dazu unter Beschreibung des Sachverhaltes ergänzend ausgeführt: Gemäß § 4 Abs. 2 KStG 1988 seien Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 2 bis zu jenem Zeitpunkt steuerpflichtig, da die Rechtspersönlichkeit untergehe, jedenfalls bis zu jenem Zeitpunkt, in dem das gesamte Vermögen auf andere übergegangen sei. Nach der Judikatur des VwGH vom 22.2.1995, 95/15/0016, bestehe auch nach Konkurseröffnung weiterhin Mindestkörperschaftsteuerpflicht. Im Rahmen der Abwicklung durch den Masseverwalter im Konkursverfahren ende die Mindestkörperschaftsteuerpflicht mit der vollständigen Abwicklung des Konkurses – also nach der Verteilung des Massevermögens. Die Aufhebung des Konkurses sei mit 26.9.2006 erfolgt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Bw. ist als GmbH eine Kapitalgesellschaft und hat ihren Sitz im Inland. Eine Löschung im Firmenbuch ist noch nicht erfolgt. Die Aufhebung des Konkurses nach Schlussverteilung erfolgte mit 26. September 2006.

Die Bw. war somit im gesamten berufungsgegenständlichen Jahr 2005 unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 2 Z 1 KStG 1988).

Für unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften gilt: Gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 (in der für das berufungsgegenständliche Jahr geltenden Fassung BGBl. I 180/2004 ab Veranlagung 2005) 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 zu entrichten.

Gemäß Z 5 ist diese Mindeststeuer in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld 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 den Z 1 bis 3 für diesen Veranlagungszeitraum ergebenden Betrag übersteigt.

Gemäß § 4 Abs. 2 KStG 1988 sind unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften bis zu jenem Zeitpunkt steuerpflichtig, in dem die Rechtspersönlichkeit untergeht, jedenfalls bis zu jenem Zeitpunkt, in dem das gesamte Vermögen auf andere übergegangen ist.

Die Steuerpflicht endet bei einer Kapitalgesellschaft also nicht bereits mit dem Eintritt in die Liquidation, sondern erst mit der rechtswirksamen Beendigung des Liquidations-(Abwicklungs)verfahrens (vgl. Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, Die Körperschaftsteuer - KStG 1988 (Loseblattausgabe), Wien, in der Fassung der 12.Ergänzungslieferung, Mai 2008, § 4 Tz. 48ff).

Erst mit der sogenannten Vollbeendigung endet auch die unbeschränkte Steuerpflicht einer Körperschaft. Die Regelung geht somit, wie jene über den Beginn der persönlichen Steuerpflicht, über die zivilrechtliche Beurteilung hinaus.

Zivilrechtlich bewirkt die Konkureröffnung zwar nach § 84 Abs. 1 Z 4 GmbHG die Auflösung der Gesellschaft, nicht hingegen das Ende ihrer Rechtspersönlichkeit und damit ihren Untergang (vgl. VwGH 29.3.2006, 2006/08/0028). Die Konkureröffnung hat lediglich den Zweck, dem Gemeinschuldner die Verwaltungs- und Verfügungsbefugnisse über das Konkursvermögen für die Dauer des Konkursverfahrens zu entziehen (vgl. Simader in ecolex 2008, 959 zu UFS 22.7.2008, RV/0941-G/07).

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes erlischt eine GmbH nicht schon mit ihrer Auflösung, sondern erst mit ihrer Vollbeendigung, somit also, wenn kein Abwicklungsbedarf mehr vorhanden ist (vgl. VwGH vom 22.2.1995, 95/15/0016 und vom 17.12.1993, 92/15/0121 mwN). Die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen eines Steuerpflichtigen hat dem VwGH nach zwar zur Folge, dass hiedurch das gesamte der Exekution unterworfenen Vermögen, welches dem Gemeinschuldner zu dieser Zeit gehört oder das er während des Konkurses erlangt (Konkursmasse) dessen freier Verfügung entzogen ist. Doch bleibt der Gemeinschuldner Eigentümer seines gesamten Vermögens und Träger von Rechten und Pflichten auch in Bezug auf die Konkursmasse.

Allein durch die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen der Gemeinschuldnerin ging somit 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 würde auch eine Einstellung der (laufenden) Geschäftstätigkeit der Gemeinschuldnerin nicht die Beendigung von deren Körperschaftsteuerpflicht bewirken.

Die Mindestkörperschaftsteuerpflicht besteht demnach auch nach Konkureröffnung weiter.

Unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften unterliegen einer Mindestbesteuerung, auf die wie bei der „normalen“ Körperschaftsteuer zunächst Vorauszahlungen zu leisten sind. Die Mindeststeuerpflicht ergibt sich als Rechtsfolge allein aus der Eigenschaft einer GmbH als unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft (vgl. VwGH vom 31.3.2005, 2002/15/0032 und die im gleichen Sinn erledigte Serie von Erkenntnissen vom 21.4.2005, 2001/15/0209).

§ 24 Abs. 4 KStG 1988 normiert eine von der Verwirklichung der Körperschaftsteueratbestände (Erzielung eines der Körperschaftsteuer unterliegenden Einkommens) unabhängige

Verpflichtung, eine wie eine Vorauszahlung iSd § 45 EStG 1988 zu behandelnde Mindeststeuer im festgelegten Ausmaß zu entrichten. Im Ergebnis wurde damit ein Steuertatbestand eigener Art geschaffen. Dieser knüpft als Rechtsfolge allein an die Eigenschaft als unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft an und trifft die Mindestkörperschaftsteuer die GmbH auch im Konkurs bis zu ihrer Vollbeendigung (vgl. VwGH 27.2.2001, 2001/13/0030).

Der VwGH hat im Fall einer sich in Konkurs befindlichen Beschwerdeführerin, welche seit Beginn der Konkursöffnung kein steuerpflichtiges Einkommen mehr erzielt hatte (VwGH 27.2.2001, 2001/13/0030), dem Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) 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 EuGH 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 Verschreibung der Mindestkörperschaftsteuer als gemeinschaftsrechtskonform.

Zur behaupteten Verfassungswidrigkeit (Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes) der anzuwendenden Gesetzesbestimmung und dem Antrag auf Vorlage zur Gesetzesprüfung vorab an den VfGH ist darauf zu verweisen, dass die Abgabenbehörden gemäß Art. 18 B-VG in der Vollziehung an die geltenden Gesetze gebunden sind. Dem UFS wurde ein Recht auf Antragstellung nach Art. 140 Abs. 1 B-VG nicht eingeräumt und hätte dieser trotz allfälliger bestehender Bedenken – welche im berufsgegenständlichen Fall jedoch keinesfalls vorliegen – eine vermeintlich verfassungswidrige Norm anzuwenden.

Betreffend behaupteter Verfassungswidrigkeit ist zudem darauf hinzuweisen, dass sich der VfGH bereits wiederholt mit dieser Problematik auseinandergesetzt und mehrfach festgestellt hat (vgl. VfGH vom 5.3.1998, B 2195/97, B 2207/97, B 2378/97 u.a.), dass gegen die Regelung des § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1988 idF BGBl. I 70/1997 (welche inhaltlich der für den berufsgegenständlichen Fall anzuwendenden Fassung entspricht) keine verfassungsrechtlichen

Bedenken bestehen, da die Mindeststeuer in der berufsgegenständlichen Höhe von 5% des eingesetzten Kapitals keine überproportionale Belastung und somit keine Gleichheitswidrigkeit darstellt. Auch im Beschwerdefall vor dem VfGH, B 2378/97, war die Beschwerdeführerin in Konkurs, was den VfGH jedoch nicht dazu bewog, die Mindeststeuer aus diesem Grund als verfassungswidrig zu beurteilen.

Im oben angeführten Fall (Vorschreibung der Mindestkörperschaftsteuer trotz Konkurses bei einem Einkommen von Null bei unmittelbar nach Konkurseröffnung eingestelltem Betrieb), VwGH 27.2.2001, 2001/13/0030, hat der VfGH mit Beschluss vom 6.3.1998, B 207/98-4 die Behandlung des Falles ausdrücklich abgelehnt.

Da der angefochtene Bescheid vor dem Hintergrund der nach dem Erkenntnis des VfGH vom 11.12.1997, G 441-449/97, geltenden Rechtslage erging, ist dieser auch nicht von der Rückwirkungsproblematik erfasst (vgl. VfGH 5.3.1998, B 2195/97, B 2207/97 u a), eine Verfassungswidrigkeit demnach also insgesamt nicht erkennbar.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 19. Februar 2009