



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der S.. (Bw.) vertreten durch A.S. vom 16. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes für den 4., 5. und 10. Bezirk vom 21. Oktober 2009 betreffend Rückzahlung (§§ 239, 240, 241 BAO) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. brachte am 9. Oktober 2009 einen Antrag auf Rückzahlung der „vorausgezahlten, nicht genutzten Köst seit 05“ ein. Der Liquidator führte dazu aus, dass er nicht ohne weiteres einen Verlust von weit über € 7.000,00 hinnehmen könne. Er hätte niemals seine GesmbH hier gegründet, wenn er gewusst hätte, dass die Vorauszahlungen verloren seien. In keinem anderen EU Land gebe es eine Substanzvernichtung. Kein Gewinn - keine Köst!

Der Antrag wurde mit Bescheid vom 21. Oktober 2009 zurückgewiesen und dazu ausgeführt, dass die Vorschreibung der Körperschaftsteuer 2005 nicht als Mindeststeuer erfolgt sei. Im Übrigen sei im § 24 Abs. 4 KStG 1988 vorgesehen, dass vorgeschriebene Mindestkörperschaftsteuerbeträge mit Körperschaftsteuerschulden nachfolgender Jahre, die über die Mindeststeuer des jeweils betroffenen Jahres hinausgehen, verrechnet werden dürfen. Eine Erstattung der nicht verrechenbaren Mindeststeuern bei Wegfall der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht sei nicht vorgesehen. Der Antrag sei demnach als unzulässig gestellt zurückzuweisen gewesen.

Dagegen richtet sich die Berufung vom 16. November 2009, in der ausgeführt wird, dass die Finanzämter an Weisungen des Ministeriums gebunden seien und der Bw. daher mit einer Zurückweisung seiner Berufung rechne.

§ 24 KStG betreffe eine Körperschaftsteuer auf Gewinne. Bei der Liquidation seien Guthaben zurückbezahlt, aber die Mindestkörperschaftsteuer einbehalten worden obwohl kein Gewinn angefallen sei.

Diese Vorgangsweise widerspreche dem Grundsatz von Treu und Glauben, dass nicht mitgeteilt worden sei, dass die Mindestköstvorauszahlungen zu keinem rückzahlbaren Guthaben führen können. In keinem Köst-Bescheid sei eine Warnung vor Verlust dieses Sonderguthabens gestanden.

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung vom 15. Jänner 2010 abgewiesen und dies damit begründet, dass bereits im Zurückweisungsbescheid ausgeführt worden sei, dass es gesetzlich nicht vorgesehen sei, bei Entfall der Möglichkeit durch Aufgabe der Tätigkeit einer GmbH und Wegfall der unbeschränkten Steuerpflicht, Mindestkörperschaftsteuern auf über die Mindeststeuer hinausgehende Körperschaftsteueransprüche anzurechnen und diese Mindeststeuern im Namen der GmbH zurückzuzahlen.

Dagegen richtet sich der undatierte Vorlageantrag, der am 17. Februar 2010 beim Unabhängigen Finanzsenat eingegangen ist und zu Verfahren bei verschiedenen Senaten beim Unabhängigen Finanzsenat geführt hat (siehe dazu die zu RV 495-W/10 am 30.11.2010 ergangene Berufungsentscheidung).

Die Aufnahme der gegenständlichen Verfahrenszahl erfolgte am 30. November 2010.

Zum Rückzahlungsantrag wird ergänzend vorgebracht, dass der Liquidator der Bw. erst im April 2009 erfahren habe, dass bei Liquidation der GesmbH das aus der Mindestköst angesammelte Guthaben verloren sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 24 (1) KStG wird die Körperschaftsteuer nach Ablauf des Kalenderjahres (Veranlagungszeitraum) nach dem Einkommen oder dem Gesamtbetrag der Einkünfte beschränkt Steuerpflichtiger im Sinne des § 21 Abs. 1 und 3 veranlagt, das der Steuerpflichtige in diesem Veranlagungszeitraum bezogen hat.

(2) Die Körperschaftsteuer für Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen, gilt bei beschränkt Steuerpflichtigen durch den Steuerabzug als abgegolten, außer es ergibt sich aus den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988, dass eine Veranlagung zu erfolgen hat.

(3) Für die Veranlagung und Entrichtung der Steuer gilt Folgendes:

1. Es sind die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes 1988 über die Veranlagung und Entrichtung der Körperschaftsteuer sinngemäß anzuwenden. Die Körperschaftsteuererklärung

für unbeschränkt Steuerpflichtige ist elektronisch zu übermitteln. Ist dem Steuerpflichtigen die elektronische Übermittlung der Steuererklärung mangels technischer Voraussetzungen unzumutbar, hat die Übermittlung der Steuererklärung unter Verwendung des amtlichen Vordrucks zu erfolgen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, den Inhalt und das Verfahren der elektronischen Übermittlung der Steuererklärung mit Verordnung festzulegen. In der Verordnung kann vorgesehen werden, dass sich der Steuerpflichtige einer bestimmten geeigneten öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Übermittlungsstelle zu bedienen hat.

2. Bei der Festsetzung von Vorauszahlungen ist eine sich aus § 22 Abs. 2 ergebende Körperschaftsteuerschuld zu berücksichtigen.

3. Sind bei einer Privatstiftung im Sinne des § 13 die Verhältnisse des Kalenderjahres 2000 oder eines früheren Kalenderjahres für die Festsetzung oder Nichtfestsetzung einer Vorauszahlung für das Kalenderjahr 2001 oder ein späteres Kalenderjahr maßgeblich oder sind Vorauszahlungen für diese Zeiträume vor dem Inkrafttreten dieser Bestimmung erstmalig festgesetzt worden, ist bei Festsetzung der Vorauszahlungen für das Jahr 2001 und spätere Kalenderjahre nach den folgenden Bestimmungen vorzugehen:

a) Es sind § 13 Abs. 2 und 3, § 22 Abs. 2 und § 24 Abs. 5, jeweils in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 142/2000 auf die von diesen Bestimmungen betroffenen Einkünfte anzuwenden, die im Kalenderjahr 1999 angefallen sind. Vorauszahlungen auf Grund von Bescheiden, die bei Inkrafttreten dieser Bestimmung bereits wirksam geworden sind, sind anzupassen.

b) Der Steuerpflichtige hat über Aufforderung des Finanzamtes bis zum 30. September 2001 eine Abgabenerklärung einzureichen, in der die für die Festsetzung (Anpassung) der Vorauszahlungen erforderlichen Angaben enthalten sind.

c) Bescheide über die Festsetzung oder Anpassung von Vorauszahlungen können abweichend von § 45 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 jedenfalls bis zum 15. November erlassen werden.

d) Beantragt der Steuerpflichtige, den auf eine Vorauszahlung im Sinne des lit. a entfallenden Betrag geringer anzusetzen, so darf einem solchen Antrag nur stattgegeben werden, wenn die Voraussetzungen dafür an Hand einer konkreten und detaillierten Einschätzung der voraussichtlichen Einkünfte vollständig offen gelegt und nachgewiesen werden.

(4) Für unbeschränkt steuerpflichtige inländische Kapitalgesellschaften und diesen vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften gilt Folgendes:

1. 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**. 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.

2. Abweichend von Z 1 beträgt die Mindeststeuer für unbeschränkt steuerpflichtige Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft für jedes volle Kalendervierteljahr 1 363 Euro.

3. Abweichend von Z 1 und 2 beträgt die Mindeststeuer für die ersten vier Kalendervierteljahre ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht für jedes volle Kalendervierteljahr 273 Euro.

4. 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.

(5) Körperschaftsteuer, die auf Kapitalerträge und Einkünfte im Sinne des § 13 Abs. 3 und 4 entfällt, ist nach Maßgabe der nachstehenden Bestimmungen im Wege der Veranlagung gutzuschreiben:

- 1. Die Körperschaftsteuer ist bei Abgabe der Steuererklärung auf Grund einer erfolgten Veranlagung festgesetzt und entrichtet.*
 - 2. Die Privatstiftung tätigt Zuwendungen im Sinne des § 27 Abs. 1 Z 7 des Einkommensteuergesetzes 1988, für die Kapitalertragsteuer abgeführt wurde.*
 - 3. Die Gutschrift beträgt 12,5% des Unterschiedsbetrages zwischen der für Zwecke der Einbehaltung der Kapitalertragsteuer maßgeblichen Bemessungsgrundlage der Zuwendungen und der Summe der gemäß § 13 Abs. 3 gesondert zu versteuernden Erträge und Einkünfte, sofern der Zuwendungsbetrag die zu versteuernden Erträge und Einkünfte übersteigt.*
 - 4. Erfolgt nach Abfuhr der Kapitalertragsteuer eine Entlastung auf Grund eines Doppelbesteuerungsabkommens, gilt die Gutschrift im Sinne der Z 3 als zu Unrecht erfolgt.*
 - 5. Die Privatstiftung führt ein Evidenzkonto, in dem die jährlich entrichtete Körperschaftsteuer, die gutgeschriebenen Beträge und der jeweils für eine Gutschrift in Betracht kommende Restbetrag fortlaufend aufgezeichnet werden.*
 - 6. Im Falle der Auflösung der Privatstiftung ist der im Zeitpunkt der Auflösung für eine Gutschrift in Betracht kommende Betrag zur Gänze gutzuschreiben.*
- (6) Die Bestimmungen der §§ 108c, § 108d, 108e sowie 108f EStG 1988 gelten sinngemäß für Körperschaften im Sinne des § 1, soweit sie nicht von der Körperschaftsteuer befreit sind."*

Die Vorschreibung von Körperschaftsteuervorauszahlungen erfolgte gemäß § 24 Abs. 4 Z 1 KStG 1994.

Dass die Tatbestandsvoraussetzungen nach dieser Bestimmung nicht vorgelegen wären, trägt die Bw. nicht vor und finden sich hierfür auch keine Anhaltspunkte.

Auf Grund der Körperschaftsteuervorauszahlungen besteht kein von der Bf. mit € 6.370,53 bezeichnetes Guthaben auf dem Abgabenkonto, das Abgabenkonto steht auf Null.

Die Gesellschaft wurde nach dem aktuellen Firmenbuchauszug per 21.12.2010 gelöscht.

Gemäß § 239 Abs. 1 BAO kann die Rückzahlung von Guthaben (§ 215 Abs. 4) auf Antrag des Abgabepflichtigen oder von Amts wegen erfolgen. Ist der Abgabepflichtige nach bürgerlichem Recht nicht rechtsfähig, so können Rückzahlungen mit Wirkung für ihn unbeschadet der Vorschrift des § 80 Abs. 2 nur an diejenigen erfolgen, die nach den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über das Guthaben zu verfügen berechtigt sind.

Nach § 239 Abs. 2 BAO kann die Abgabenbehörde den Rückzahlungsbetrag auf jenen Teil des Guthabens beschränken, der die der Höhe nach festgesetzten Abgabenschuldigkeiten übersteigt, die der Abgabepflichtige nicht später als drei Monate nach der Stellung des Rückzahlungsantrages zu entrichten haben wird.

§ 215 Abs. 1 BAO lautet: Ein sich aus der Gebarung gemäß § 213 unter Außerachtlassung von Abgaben, deren Einhebung ausgesetzt ist, ergebendes Guthaben eines Abgabepflichtigen ist zur Tilgung fälliger Abgabenschuldigkeiten zu verwenden, die dieser Abgabepflichtige bei derselben Abgabenbehörde hat; dies gilt nicht, soweit die Einhebung der fälligen Schuldigkeiten ausgesetzt ist.

§ 215 Abs. 4 BAO: Soweit Guthaben nicht gemäß Abs. 1 bis 3 zu verwenden sind, sind sie nach Maßgabe der Bestimmungen des § 239 zurückzuzahlen oder unter sinngemäßer Anwendung dieser Bestimmungen über Antrag des zur Verfügung über das Guthaben Berechtigten zugunsten eines anderen Abgabepflichtigen umzubuchen oder zu überrechnen.

Ein Guthaben entsteht, wenn auf einem Abgabenkonto die Summe der Gutschriften (Zahlungen, sonstige Gutschriften) die Summe der Lastschriften übersteigt. Maßgeblich sind die tatsächlich durchgeführten Gutschriften (Lastschriften) und nicht diejenigen, die nach Meinung des Abgabepflichtigen durchgeführt hätten werden müssen (Hinweis Ritz, BAO-Kommentar³, Rz 1 zu § 215 BAO, VwGH 16.5.2002, 2001/16/0375).

Nach § 24 Abs. 4 KStG ist für die Bw. eine Mindeststeuer zu entrichten.

Gemäß [§ 4 Abs. 2 KStG 1988](#) sind Körperschaften iSd [§ 1 Abs. 2 KStG 1988](#) bis zu jenem Zeitpunkt steuerpflichtig, in dem die Rechtspersönlichkeit untergeht, jedenfalls bis zu jenem Zeitpunkt, in dem das gesamte Vermögen auf andere übergegangen ist.

Das Ende der Steuerpflicht hängt nach [§ 4 Abs. 2 KStG 1988](#) vom Verlust der Rechtspersönlichkeit ab, somit von einem zivil- und gesellschaftsrechtlichen Kriterium, z.B. bei der Aktiengesellschaft und der GmbH von der Löschung im Firmenbuch.

Die Steuerpflicht einer Kapitalgesellschaft endet daher nicht bereits mit dem Eintritt der Liquidation, sondern erst mit der rechtswirksamen Beendigung des Liquidationsverfahrens, mit der so genannten Vollbeendigung. Ebenso lässt auch die Eröffnung eines Konkursverfahrens die Steuerpflicht unberührt (vgl. *Sabine Heidenbauer in Lang/Schuch/Staringer*, KStG § 4 Rz 36, VwGH 22.2.1995, [95/15/0016](#); UFS 19.2.2009, [RV/0587-G/07](#)).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs erlischt eine GmbH nicht schon mit ihrer Auflösung, sondern erst mit ihrer Vollbeendigung, somit erst dann, wenn kein Abwicklungsbedarf mehr besteht (vgl. VwGH 22.2.1995, [95/15/0016](#) und VwGH 17.12.1993, [92/15/0121](#)).

Auch die Einstellung der Geschäftstätigkeit bewirkt nicht die Beendigung der Körperschaftsteuerpflicht einer in Konkurs gefallen Kapitalgesellschaft (vgl. VwGH 5.4.2001, [99/15/0181](#)). Der VwGH hat im Fall einer sich in Konkurs befindlichen Beschwerdeführerin, welche seit Beginn der Konkurseröffnung kein steuerpflichtiges Einkommen mehr erzielte (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: "[Art 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 Gesellschaft zu entrichten ist."

Damit wurde klargestellt, dass sich die Vorschreibung der Mindestkörperschaftsteuer an eine in Liquidation befindliche Kapitalgesellschaft nicht nur als verfassungskonform sondern auch als gemeinschaftrechtskonform erweist.

Wie bereits oben dargelegt, geht eine Kapitalgesellschaft daher weder durch die Liquidation noch durch die Einstellung der Geschäftstätigkeit ihres Unternehmens sondern erst mit der Löschung im Firmenbuch ihrer Rechtspersönlichkeit verlustig. Das Vorhandensein der Rechtspersönlichkeit ist jedoch gerade das entscheidende Kriterium für das Bestehen der Körperschaftsteuerpflicht. Die Mindestkörperschaftsteuerpflicht besteht daher auch nach der Einstellung der Geschäftstätigkeit weiter. Die Pflicht zur Entrichtung der Mindestkörperschaftsteuer endet somit erst mit der Löschung der Kapitalgesellschaft im Firmenbuch (RV 1628-W/10 vom 26.8.2010).

§ 24 Abs. 4 Z. 4 KStG normiert hinsichtlich der Frage einer Tragung dieses Kostenfaktors lediglich eine Anrechnungsbestimmung für die Vorauszahlungen.

Aus dem Titel einer Mindestkörperschaftsteuervorauszahlung kann demnach nach der Intention des Gesetzgebers bei einem erwirtschafteten Verlust der Kapitalgesellschaft somit kein (rückzahlbares) Guthaben auf dem Abgabenkonto bewirkt werden.

Mit der Löschung nach Liquidation gehen daher auch alle steuerlichen Rechte und Pflichten der Kapitalgesellschaft unter. Davon ist auch das Recht auf Verbrauch noch nicht verrechneter Mindestkörperschaftsteuervorauszahlungen verbunden (vgl. UFS 11.3.2010, [RV/3947-W/08](#), sowie ausführlich *Krafft*, Verrechnung von Mindestkörperschaftsteuer mit Einkommensteuer des Gesellschafters nach Löschung der Gesellschaft, UFSjournal 11/2010, 401).

Eine gleichheitswidrige Behandlung von Vorauszahlungen von Körperschaften im Verhältnis zu Einkommensteuerzahlungen von natürlichen Personen kann schon daher nicht erkannt werden, als der Gesetzgeber die Möglichkeit einräumt, noch nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuerbeträge im Wege einer steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge durch Umwandlung auf die Gesellschafter bei diesen abzugsfähig zu machen (vgl. UFS 11.3.2010, [RV/3947-W/08](#)).

Da somit kein rückzahlbares Guthaben entstehen konnte, wurde der diesbezügliche Antrag auf Rückzahlung der nicht verrechneten Vorauszahlungen zu Recht als unzulässig eingebracht zurückgewiesen.

Die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid war spruchgemäß abzuweisen.

In der Berufungsentscheidung zu RV/495-W/10 wurde die Bw. bereits ausführlich über die Möglichkeiten zu einem allfälligen Zugang zu den Höchstgerichten informiert, es darf daher auf die Ausführungen in dieser Entscheidung verwiesen werden.

Wien, am 1. Juli 2011