

Im vorliegenden Erkenntnis zur Dreijahresfrist konnte eine teleologische Auslegung von § 9 Abs 10 KStG den VwGH nicht überzeugen. Es ist uE davon auszugehen, dass

auch teleologischen Argumente für eine gruppenbezogene Betrachtungsweise des § 4 UmgrStG den Gerichtshof nicht überzeugen könnten.

Mindestkörperschaftsteuerpflicht einer untätigen „Mantelgesellschaft“

1. Die Mindestkörperschaftsteuer nach § 24 Abs 4 KStG knüpft an das Bestehen der unbeschränkten Steuerpflicht iSd § 1 Abs 2 KStG an und beginnt mit dem Tag des Eintretens in die unbeschränkte Steuerpflicht.
2. Nach § 4 Abs 1 KStG beginnt bei juristischen Personen des privaten Rechts iSd § 1 Abs 2 Z 1 KStG die unbeschränkte Steuerpflicht, wenn die Rechtsgrundlage ‚festgestellt‘ ist und die juristische Person erstmalig nach außen in Erscheinung tritt. Dieses In-Erscheinung-Treten erfordert eine nach außen hin erkennbare Tätigkeit, worunter bereits die Eröffnung eines Bankkontos, das der Einzahlung des Stammkapitals zu dienen bestimmt ist, fällt.
3. Die Mindestkörperschaftsteuer widerspricht weder der alten noch der neuen Fassung der KapitalansammlungsRL.

VwGH 22.11.2012, 2012/15/0138

§ 24 Abs 4 KStG

Ausgangssachverhalt

Die bf GmbH ist seit 1980 im Firmenbuch (vormals Handelsregister) eingetragen und bekämpfte die Vorschreibung von Mindestkörperschaftsteuer nach § 24 Abs 4 KStG im Wesentlichen mit dem Argument, sie sei lediglich ein „Mantel“ ohne jegliche Geschäftstätigkeit und unterliege daher nicht der Mindestkörperschaftsteuer. Der UFS teilte in seiner Entscheidung vom 27.11.2011, RV/0654-I/08, diese Ansicht nicht: Die GmbH sei nach § 1 Abs 2 iVm § 4 Abs 1 KStG unbeschränkt steuerpflichtig, da sie nach außen hin in Erscheinung getreten sei. Wenngleich mangels Unterlagen nicht klar sei, in welchem Ausmaß sie jemals tätig geworden sei, genüge es, wenn erkennbare rechtliche Beziehungen irgendwelcher Art zu Dritten entfaltet worden seien, etwa die Eröffnung eines Bankkontos für die Einzahlung des Stammkapitals der GmbH, die Vornahme einer Geldtransaktion für die Gesellschaft oder die Anmeldung der Registrierung in einem öffentlichen Register. Derartige wirtschaftliche Aktivitäten seien von der Bf Beschwerdeführerin vorgenommen worden; sie verfüge über ein Bankkonto, Bankguthaben und Vorräte, habe Vorschüsse für künftige Leistungen erbracht und weise Verbind-

lichkeiten auf. Die Steuerpflicht der Beschwerdeführerin und damit die Verpflichtung zur Entrichtung einer Mindestkörperschaftsteuer seien daher zweifelsfrei gegeben. An der Verfassungs- und Unionsrechtskonformität der Mindestkörperschaftsteuer bestünden nach Entscheidungen des VfGH (Erk vom 5.3.1998, B 2195/97) und des EuGH (Urteil vom 18.1.2001, C-113/99) keine Zweifel.

Im vorliegenden Fall hat sodann der Verfassungsgerichtshof die Behandlung der Beschwerde mit Beschluss vom 20. 6. 2012, B 169/12, abgelehnt und dabei auf seine Rechtsprechung zur Mindestkörperschaftsteuer (insbesondere VfSlg 15.060/1997 und 19.449/2011) verwiesen. Er hat die Beschwerde gemäß Art 144 Abs 3 B-VG dem Verwaltungsgerichtshof zur Entscheidung abgetreten. Der VwGH hat nunmehr die Beschwerde als unbegründet abgewiesen.

Aus den Entscheidungsgründen¹

Unbeschränkte Steuerpflicht und Mindestkörperschaftsteuerpflicht

„Zutreffend führt die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid aus, dass die Mindestkörperschaftsteuer nach § 24 Abs 4 KStG 1988 an das Bestehen der unbe-

1 Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich).

schränkten Steuerpflicht iSd § 1 Abs 2 KStG 1988 anknüpft. Die Mindeststeuerpflicht beginnt gemäß § 24 Abs 4 Z 1 KStG 1988 mit dem Tag des Eintretens in die unbeschränkte Steuerpflicht.

Den Beginn der Steuerpflicht regelt § 4 Abs 1 KStG 1988. Bei juristischen Personen des privaten Rechts iSd § 1 Abs 2 Z 1 KStG 1988 beginnt sie, wenn die Rechtsgrundlage ‚festgestellt‘ ist und die juristische Person erstmalig nach außen in Erscheinung tritt (vgl. Schuchter in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG § 24 Tz 72f). Dieses In-Erscheinung-Treten erfordert eine nach außen hin erkennbare Tätigkeit. Darunter fällt beispielsweise bereits die Eröffnung eines Bankkontos, das der Einzahlung des Stammkapitals zu dienen bestimmt ist (vgl. das hg Erkenntnis vom 4. März 1987, 84/13/0239).

Die Sachverhaltsfeststellung der belangten Behörde, wonach die Beschwerdeführerin eine Bankbeziehung eröffnet hat, wird in der Beschwerde nicht bekämpft. Bereits damit ist eine nach außen hin erkennbare Betätigung der Beschwerdeführerin gegeben. Da die weiteren Tatbestandsmerkmale des § 24 Abs 4 KStG 1988 unstrittig erfüllt sind, ist es somit nicht als rechtswidrig zu erkennen, dass die belangte Behörde die Steuerpflicht nach § 24 Abs 4 KStG 1988 angenommen hat.“

Unionsrechtskonformität der Mindestkörperschaftsteuer

„Der EuGH hat in seinem Urteil vom 18. Jänner 2001, C-113/99, Schmid, zu Recht erkannt, dass eine Abgabe

wie die Mindestkörperschaftsteuer nach § 24 Abs 4 KStG 1988 nicht gegen Art 10 der Richtlinie 69/335/EWG betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital verstößt (vgl. hierzu das hg. Erkenntnis vom 31. März 2005, 2002/15/0032).

Die in der Beschwerde zitierte Bestimmung des Art 5 Abs 1 lit c der Richtlinie 2008/7/EG vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital entspricht der Vorgängerbestimmung des Art 10 lit. c der Richtlinie 69/335/EWG. Zu dieser Bestimmung hat der EuGH im Urteil vom 18. Jänner 2001 in den Rn 22 und 23 ausgeführt, dass die Mindestkörperschaftsteuer keinen formellen Zusammenhang mit der Eintragung einer Gesellschaft in das Firmenbuch aufweist und solcherart kein Konflikt mit dieser Richtlinienbestimmung gegeben ist. Das gilt in gleicher Weise in Bezug auf die Richtlinie 2008/7/EG.

Die Beschwerde nennt schließlich auch die auf ‚Kapitalzuführungen‘ abstellende Bestimmung des Art 5 Abs 1 lit. a der Richtlinie 2008/7/EG. Dass aber die Mindestkörperschaftsteuer, die für jedes Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht einer Kapitalgesellschaft erhoben wird, nicht einen Vorgang voraussetzt, der eine Bewegung von Kapital – in Form einer Übertragung oder einer Erhöhung – betrifft, hat der EuGH ebenfalls unzweifelhaft bereits in Rn 19 und 20 seines Urteils vom 18. Jänner 2001 ausgesprochen. Schon deshalb ist der gerügte Verstoß gegen die genannte Richtlinie somit nicht gegeben.“

Anmerkung

Von Georg Kofler

1. § 24 Abs 4 KStG normiert eine – von der Erzielung eines körperschaftsteuerpflichtigen Einkommens unabhängige² – Verpflichtung, die sogenannte Mindestkörperschaftsteuer zu entrichten: Nach § 24 Abs 4 KStG haben unter anderem unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften 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 AktG, § 6 GmbHG bzw Art 4 des SE-Statuts) zu entrichten;³ diese Steuer ist nach Maßgabe des § 24 Abs 4 Z 4 KStG jedoch grundsätzlich auf

eine zukünftige „echte“ Körperschaftsteuer anrechenbar. Der VwGH hat im vorliegenden Erkenntnis nunmehr bestätigt, dass die Mindestkörperschaftsteuer nach § 24 Abs 4 KStG an das Bestehen der unbeschränkten Steuerpflicht iSd § 1 Abs 2 KStG und damit an § 4 Abs 1 KStG anknüpft. Dieses Eintreten in die unbeschränkte Steuerpflicht ist gegeben, wenn die Rechtsgrundlage ‚festgestellt‘ ist und die juristische Person erstmalig nach außen in Erscheinung tritt,⁴ wobei für Letzteres bereits die Eröffnung eines Bankkontos, das der Einzahlung des Stammkapitals zu dienen bestimmt ist, genügt.⁵

2 VwGH 15.11.1995, 95/13/0101, ÖStZB 1996, 304

3 Also 1.750 €/Jahr bzw 437,5 €/Quartal bei der GmbH, 3.500 €/Jahr bzw 875 €/Quartal bei der AG und 6.000 €/Jahr bzw 1.500 €/Quartal bei der SE. Bei Bestehen einer Gruppe iSd § 9 KStG ist die Mindestkörperschaftsteuer grundsätzlich für jedes

mindeststeuerpflichtige Gruppenmitglied und den Gruppenträger zu berechnen (§ 24a Abs 4 KStG).

4 Siehe auch Schuchter in Achatz/Kirchmayr (Hrsg), KStG (2011) § 24 Tz 72.

5 Siehe bereits VwGH 4. 3. 1987, 84/13/0239, ÖStZB 1987, 539.

2. § 24 Abs 4 KStG ist rechtspolitisch nicht unproblematisch, stellt er doch für jene unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, denen die Auswirkung der Anrechnungsregelung des § 24 Abs 4 Z 4 KStG mangels Entstehens einer tatsächlichen Körperschaftsteuerschuld im Veranlagungszeitraum oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen nicht zugutekommt, einen – allein an die Eigenschaft als unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft anknüpfenden – Steuertatbestand eigener Art dar.⁶ Trotz erheblicher verfassungs-⁷ und unionsrechtlicher⁸ Bedenken im Schrifttum wurde die geltende Mindestkörperschaftsteuer von der Rechtsprechung letztlich sowohl als verfassungsrechtskonform⁹ als auch – im Hinblick auf die frühere Fassung der KapitalansammlungsRL¹⁰ – unionsrechtskonform¹¹ beurteilt.¹² Der VwGH hat im vorliegenden Erkenntnis ausgesprochen, dass dies auch im Lichte der – insofern bloß formellen – Neufassung der KapitalansammlungsRL¹³ weiterhin so zu sehen ist: Hinsichtlich Art 5 Abs 1 lit c der RL (früher: Art 10 lit c) stützte sich der VwGH auf das Urteil des EuGH in der Rs *Herta Schmid*,¹⁴

wonach die Mindeststeuer keinen formellen Zusammenhang mit der Eintragung einer Gesellschaft in das Firmenbuch aufweise und solcherart kein Konflikt mit dieser Richtlinienbestimmung gegeben sei; ein Verstoß gegen die auf Kapitalzuführungen abstellende Bestimmung des Art 5 Abs 1 lit a der RL liege schon deshalb nicht vor, weil die Mindeststeuer nicht einen Vorgang voraussetzt, der eine Bewegung von Kapital betreffe.

3. Eine besondere rechtspolitische „Problemzone“ ist freilich die – im vorliegenden Erkenntnis nicht gegenständliche – Mindestkörperschaftsteuerpflicht in der Insolvenz. Die Mindestkörperschaftsteuerpflicht endet nämlich erst mit dem Austritt aus der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht,¹⁵ wobei Körperschaften nach § 4 Abs 2 KStG „bis zu jenem Zeitpunkt steuerpflichtig“ sind, „in dem die Rechtspersönlichkeit untergeht, jedenfalls bis zu jenem Zeitpunkt, in dem das gesamte Vermögen auf andere übergegangen ist“.¹⁶ Unabhängig von der Einstellung der Geschäftstätigkeit¹⁷ erlischt eine Kapitalgesellschaft daher nicht schon mit ihrer Auflösung, sondern erst mit ihrer Vollbeendigung. Dies

6 VwGH 15.11.1995, 95/13/0101, ÖStZB 1996, 304; VwGH 17.3.1999, 98/13/0088, ÖStZB 1999, 345; VwGH 27.2.2001, 2001/13/0030, ÖStZB 2002/235; siehe auch FLD OÖ 22.6.1999, RV 118/1-6/1998, ÖStZ 2000, 15.
7 Siehe zB *Novacek*, Verfassungs- und EG-rechtliche Bedenken gegen die Mindestkörperschaftsteuer, FJ 1996, 255 (255 ff); antikritisch FLD Wien, NÖ, Bgl 7.10.1996, GA 17, 96/428/14 uva, FJ-LS 1996/56.
8 Siehe zB *Novacek*, Verfassungs- und EG-rechtliche Bedenken gegen die Mindestkörperschaftsteuer, FJ 1996, 255 (255 ff); *Fraberger*, ÖStZ 1997, 1 ff; *Fraberger*, Zur Gemeinschaftsrechtswidrigkeit der Mindest-KöSt: Neue Musterverfahren vor dem VwGH, SWK 1999, S 207 (S 207 ff); *Novacek*, Die neue Mindestkörperschaftsteuer – weitere verfassungsrechtliche Bedenken, FJ 1997, 224 (224 ff); *Fraberger*, The Austrian minimum corporate tax – a disguised indirect tax on the raising of capital? EC Tax Rev. 1999, 241 (241 ff); *Novacek*, Mindestkörperschaftsteuer verfassungs- und gemeinschaftsrechtskonform? ÖStZ 2001/393, 192 (192 ff); antikritisch *Kaufmann*, Mindestkörperschaftsteuer nicht EU-widrig, ÖStZ 1999, 470 (470 ff).
9 VfGH 11.12.1997, G 441-449/97, ÖStZB 1998, 3; VfGH 15.10.1997, B 2195/97, ÖStZB 1998, 91 = ZIK 1998, 69; VfGH 5.3.1998, B 2419/97, ÖStZB 1998, 860; siehe aber auch VfGH 24.1.1997, G 388-391/96, ÖStZB 1997, 183 (Aufhebung der Mindestkörperschaftsteuer in ihrer Ausgestaltung durch das StrukturAnpG 1996); für einen konzisen Überblick zur verfassungsgerichtlichen Rsp siehe etwa *Fraberger*, The Austrian minimum corporate tax – a disguised indirect tax on the raising of capital? EC Tax Rev. 1999, 241 (241 ff).
10 Richtlinie 69/335/EWG des Rates vom 17. Juli 1969 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, ABl L 249/25 (3.10.1969).

11 Siehe die Antwort des EuGH 18.1.2001, C-113/99, Slg 2001, I-471, *Herta Schmid*, auf die vom VwGH 17.3.1999, 98/13/0088, ÖStZB 1999, 345, diesbezüglich vorgelegte Frage; siehe nachfolgend auch VwGH 27.2.2001, 2001/13/0030, ÖStZB 2002/235; VwGH 5.4.2001, 99/15/0181, ÖStZB 2002/279; VwGH 9.9.2004, 2004/15/0047, ÖStZ 2005/179; siehe ferner VwGH 15.11.1995, 95/13/0101, ÖStZB 1996, 304, wo diese Frage aufgrund eines vor dem EU-Beitritt Österreichs liegenden Veranlagungszeitraums noch ausdrücklich offen gelassen wurde. Vgl zur Entscheidung des EuGH und der Nachfolgerechtsprechung des VwGH etwa *Kaufmann*, Mindestkörperschaftsteuer: Der EuGH hat entschieden! ÖStZ 2001/113, 58 (58 ff); *Kilches*, EuGH Entscheidungen zum Steuerrecht. Herta Schmid – Mindestkörperschaftsteuer gemeinschaftskonform, FJ 2001, 68 (68 ff); *Bachl*, Mindestkörperschaftsteuer EU-konform, ecoloX 2001, 164 (164); *Novacek*, Mindestkörperschaftsteuer verfassungs- und gemeinschaftsrechtskonform? ÖStZ 2001/393, 192 (192 ff); *Kaufmann*, Mindestkörperschaftsteuer und Vereinbarkeit mit der Kapitalansammlungsrichtlinie: Ist eine Fortsetzung der Problematik angebracht? ÖStZ 2001/1038, 558 (558 ff); *Novacek*, Mindestkörperschaftsteuer und Vereinbarkeit mit der Kapitalansammlungsrichtlinie, ÖStZ 2002/208, 136 (136).
12 Siehe zusammenfassend zu dieser Rsp auch UFS Wien 4.3.2003, RV/3889-W/02; UFS Wien 4.3.2003, RV/3890-W/02; UFS Wien 4.3.2003, RV/4080-W/02; UFS Wien 31.3.2003, RV/2793-W/02.
13 Richtlinie 2008/7/EG des Rates vom 12. Februar 2008 betreffend die indirekten Steuern auf die Ansammlung von Kapital, ABl L 46/11 (21. 2. 2008).
14 EuGH 18.1.2001, C-113/99, Slg 2001, I-471, *Herta Schmid*.
15 Siehe nur Rz 1504 KStR 2001.
16 Siehe auch VwGH 22.2.1995, 95/15/0016, ÖStZB 1995, 539.
17 VwGH 22.2.1995, 95/15/0016, ÖStZB 1995, 539; VwGH 22.3.1995, 94/15/0233, ÖStZB 1995, 539.

ist – ungeachtet einer allfälligen früheren (amtswegigen) Löschung im Firmenbuch¹⁸ – erst dann der Fall, kein Abwicklungsbedarf mehr vorhanden ist.¹⁹ Wenngleich rechtspolitisch unbefriedigend, trifft die Mindestkörperschaftsteuer somit Körperschaften auch in der Insolvenz bis zu ihrer Vollbeendigung iSd § 4 Abs 2 KStG,²⁰ zumal nach ständiger Rechtsprechung allein durch die Eröffnung des Konkurses über das Vermögen einer Kapitalgesellschaft weder ihre Rechtspersönlichkeit untergeht noch ihr gesamtes Vermögen auf eine andere Person übergeht.²¹ Es kommt daher auch dann zu einer Mindestbesteuerung nach § 24 Abs 4 KStG, wenn auf die durch die Konkurseröffnung bewirkte Auflösung einer Gesellschaft nach § 84 Abs 1 Z 4 GmbHG bzw § 201 Abs 1 Z 3 AktG während der aufrechten persönlicher Steuerpflicht eine Liquidation und Abwicklung nach § 19 KStG der Körperschaft (§ 4 Abs 2 KStG) folgt. Es ist somit nach Rechtsprechung²² und Verwaltungspraxis²³ auch während der Liquidationsphase iSd § 19 Abs 1 KStG die Mindestkörperschaftsteuer zu entrichten, zumal die diesbe-

zügliche Verpflichtung erst mit der Verteilung des Liquidationsüberschusses ende.²⁴ Das beachtliche Gegenargument, dass im Fall der Liquidation § 19 KStG als *lex specialis* die Regeln der Erhebung, Fälligkeit und Vorauszahlungen des § 24 KStG ausschließe,²⁵ konnte sich bisher nicht durchsetzen.²⁶ Dies bedeutet im Ergebnis, dass die Mindestkörperschaftsteuerpflicht erst mit der vollständigen Abwicklung des Konkurses durch die Verteilung des Massevermögens endet;²⁷ wird der Konkurs hingegen mangels kostendeckenden Vermögens abgewiesen, endet die Mindestkörperschaftsteuerpflicht mit der Rechtskraft des entsprechenden Beschlusses.²⁸ Insolvenzrechtlich ist die Mindestkörperschaftsteuer gleich den sonstigen Vorauszahlungen zu qualifizieren.²⁹ Vor diesem Hintergrund erschiene es *de lege ferenda* sachgerecht, entweder die Mindeststeuer bei Bewilligung der Unternehmensschließung und anschließender Verwertung entfallen zu lassen oder zumindest die Möglichkeit einer Rückerstattung eines nicht verbrauchten Vorauszahlungsguthabens vorzusehen.³⁰

18 VwGH 17.12.1993, 92/15/0121, ÖStZB 1994, 463; VwGH 27.2.2001, 2001/13/0030, ÖStZB 2002/235.

19 VwGH 17.12.1993, 92/15/0121, ÖStZB 1994, 463; VwGH 22.2.1995, 95/15/0016, ÖStZB 1995, 539; VwGH 17.3.1999, 98/13/0088, ÖStZB 1999, 345; VwGH 27.2.2001, 2001/13/0030, ÖStZB 2002/235.

20 VwGH 22.2.1995, 95/15/0016, ÖStZB 1995, 539; VwGH 22.3.1995, 94/15/0233, 0234, ÖStZB 1995, 539; VwGH 17.3.1999, 98/13/0088, ÖStZB 1999, 345; VwGH 27.2.2001, 2001/13/0030, ÖStZB 2002/235; VwGH 5.4.2001, 99/15/0181, ÖStZB 2002/279; UFS Wien 4.3.2003, RV/3889-W/02; UFS Wien 4.3.2003, RV/4080-W/02; UFS Wien 31.3.2003, RV/2793-W/02; ebenso zB Rz 1507 KStR 2001; siehe aus dem Schrifttum zB auch *Kristen/Richter*, Steuern im Konkurs, ZIK 1999, 1 (2); kritisch jedoch *Engelhart*, (Mindest-)Körperschaftsteuer im Konkurs, ZIK 1998, 41 (44 f).

21 ZB VwGH 17.12.1993, 92/15/0121, ÖStZB 1994, 463; VwGH 22.2.1995, 95/15/0016, ÖStZB 1995, 539; VwGH 22.3.1995, 94/15/0233, 0234, ÖStZB 1995, 539; VwGH 5.4.2001, 99/15/0181, ÖStZB 2002/279.

22 Explizit VwGH 27.2.2001, 2001/13/0030, ÖStZB 2002/235.

23 Rz 1506 KStR 2001; ebenso Rz 1413 KStR 2001 zu Vorauszahlungen.

24 Diese wird aus Vereinfachungsgründen mit dem Stichtag, auf den die Liquidationsschlussbilanz aufgestellt wird, angenommen; siehe Rz 1506 KStR 2001.

25 *Engelhart*, (Mindest-)Körperschaftsteuer im Konkurs, ZIK 1998, 41 (42 ff).

26 Siehe abermals VwGH 27.2.2001, 2001/13/0030, ÖStZB 2002/235.

27 Siehe dazu Rz 1507 KStR 2001.

28 Siehe dazu Rz 1507 KStR 2001; *Schuchter* in *Achatz/Kirchmayr* (Hrsg), KStG (2011) § 24 Tz 79.

29 Dazu *Achatz/Kofler*, Insolvenz und Steuern, in *Buchegger* (Hrsg), Österreichisches Insolvenzrecht – Erster Zusatzband (2009) Rz 123 ff.

30 Ebenso *Engelhart*, Ertragsteuern aus insolvenzrechtlicher Sicht, in *Kanduth-Kristen/Treer* (Hrsg), Insolvenz und Steuern (2006) 68 (75); *Achatz/Kofler*, Insolvenz und Steuern, in *Buchegger* (Hrsg), Österreichisches Insolvenzrecht – Erster Zusatzband (2009) Rz 171; siehe auch *Fachgruppe für Insolvenzrecht der österreichischen Richtervereinigung*, Zur Reform des Insolvenzsteuerrechts – von der Praxis für die Praxis, ÖStZ 2002/292, 186 f = ZIK 2002/57, 47 f.