

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter X. in der Beschwerdesache Bf. über die Beschwerde vom 20.12.2017 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Graz-Stadt vom 20.11.2017, betreffend Einkommensteuer zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Im angefochtenen Bescheid wurde die Jahreseinkommensteuer mit 15.330 € festgesetzt. Dem in der Einkommensteuererklärung gestellten Antrag auf Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuer der liquidierten GmbH wurde von der belangten Behörde unter Hinweis auf das Trennungsprinzip zwischen GmbH und ihren Gesellschaftern und dem Untergang nach Liquidation und Löschung nicht entsprochen. Mit der Löschung der Gesellschaft seien alle steuerlichen Rechte und Pflichten der Kapitalgesellschaft untergegangen. Davon sei auch das Recht auf Verbrauch noch nicht verrechneter Mindestkörperschaftsteuerzahlungen verbunden.

In seiner Beschwerde führte der Beschwerdeführer (Bf.) aus, da er zu 50% an der GmbH beteiligt gewesen wäre, sei ihm auch die noch nicht verbrauchte Mindestkörperschaftsteuer als Vorauszahlung auf eine zukünftige Steuerschuld gutzuschreiben. Durch die Nichtanrechnung dieser in der Gesellschaft nicht mehr verrechenbaren Steuerbeträge, sei es zu einem Eingriff in sein Eigentum gekommen, weil

bei der Liquidation der Gesellschaft das zur Verteilung gelangende Restvermögen um die Mindestkörperschaftsteuer geschmälert werde. Diese Nichtanrechnung der anteiligen Mindestkörperschaftsteuer verstoße auch gegen [Art. 5 StGG](#). Darüber hinaus stelle die Besteuerung der Gesellschaft mit Körperschaftsteuer in Gesamthöhe von 21.587,36 € für einen Lebenszeitgewinn von 8.427,97 € eine überproportionale Belastung dar, die der VfGH bereits in seiner Entscheidung vom 24.1.1997, G 388/96 für bedenklich fand. Die Nichtanrechnung der Mindestkörperschaftsteuer könnte auch gegen Art. 10 der Richtlinie 69/335/EWG vom 17.7.1969 idF der [RL 85/303/EWG](#) verstoßen. Der EuGH ging in seiner Entscheidung C-113/99 von der Prämisse aus, dass die Mindestkörperschaftsteuer keine einkommensunabhängige Abgabe sei, sondern in ihrer Ausgestaltung eine Vorauszahlung auf die Höhe der tatsächlichen Steuerschuld. Da dies bei einem Verfall der nicht verbrauchten Mindestkörperschaftsteuer aber keinesfalls mehr zutreffe, stelle diese Steuer jedenfalls eine Abgabe auf Einlagen dar, zumal sie auch auf die Höhe des Kapitals Bezug nehme. Seines Erachtens seien die nicht verbrauchten Mindestkörperschaftsteuerbeträge als Einkommensteuervorauszahlung analog den Bestimmungen des [§ 9 Abs. 8 UmgrStG](#) anzurechnen.

In ihrer abweisenden Beschwerdeentscheidung verwies die belangte Behörde neben dem Trennungsprinzip auch darauf, dass Ertragsteuervorschreibungen des einen Steuersubjekts keine unmittelbare Auswirkung auf die jeweiligen Ertragsteuerbescheide des anderen Steuersubjekts habe. Werde eine GmbH nach Abwicklung der Liquidation gelöscht, gehe sie ohne Rechtsnachfolger unter. Davon sei auch das Recht auf Verbrauch noch verrechneter Mindestkörperschaftsteuerzahlungen verbunden.

Im Falle von Umgründungen nach dem UmgrStG gehe die Verrechnung der Mindestkörperschaftsteuerbeträge auf die übernehmenden Rechtsnachfolger über, als sich das aus der Gesamtrechtsnachfolge iSd. [§ 19 BAO](#) und der besonderen Regelung des [§ 9 Abs. 8 UmgrStG](#) ergebe. Außerhalb des UmgrStG regle [§ 20 KStG 1988](#) die ertragsteuerlichen Konsequenzen von Umgründungen. Seien die Voraussetzungen des UmgrStG nicht gegeben, gehe das Vermögen einer unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaft im Rahmen der Liquidationsbesteuerung nach § 19 KStG über.

Da keine begünstigte Umwandlung stattgefunden habe, könne auch [§ 9 Abs. 8 UmgrStG](#) nicht angewandt werden, weil es sich nicht um eine planwidrige Lücke handle.

Nach Ansicht der belangten Behörde habe sowohl der EuGH als auch der VfGH die derzeitige Regelung zur Mindestkörperschaftsteuer bestätigt. Ausgehend von der Prämisse des EuGH v. 18.1.2011, Rs. C-113/99 leite der Bf. ab, dass die Mindestkörperschaftsteuer keine einkommensunabhängige Abgabe sei, sondern in ihrer Ausgestaltung eine Vorauszahlung auf die Höhe der tatsächlichen Körperschaftsteuerschuld in einem bestimmten Veranlagungszeitraum sei, dass es sich beim Verfall der Mindestkörperschaftsteuer um eine Abgabe auf Einlagen, die auf die Höhe des Kapital Bezug nehme handle. Dies sei für die belangte Behörde nicht nachvollziehbar.

In ihrem Vorlageantrag wiederholt die Bf. i.W. ihr bisheriges Vorbringen und wendet sich gegen die „Sphärentheorie“ der belangten Behörde, wonach der Untergang des Steuersubjektes keine unmittelbaren Wirkungen eines anderen Steuersubjektes habe. Werde der anteilmäßige Übergang der Mindestkörperschaftsteuer auf den Gesellschafter negiert, so werde das auszuzahlende Restvermögen um diese Steuer geschmälert und es liege ein Eigentumseingriff in der Person des Gesellschafters vor, der im öffentlichen Interesse und verhältnismäßig zu sein habe. Da diesbezüglich keine gesetzliche Bestimmung bestehe, sei davon auszugehen, dass die Begründung der Behörde gesetzlich erfolge und hinsichtlich der Mindestkörperschaftsteuer sei eine Anrechnung mit den Einkommensteuerzahllasten des Gesellschafters vorzunehmen. Im Übrigen habe die belangte Behörde die gesetzlichen Bestimmungen verfassungskonform auszulegen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Folgender unstrittiger Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Der Bf. hielt seit Gründung der G. GmbH mit Sitz in G. (Gesellschaftsvertrag vom 18.10.2001 mit Nachtrag vom 15.1.2002) die Hälfte des mit 36.000 € festgelegten und zur Gänze einbezahlten Stammkapitals. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 15.12.2014 wurde die Gesellschaft aufgelöst und trägt seit 8.1.2015 den Zusatz „in Liqu.“. Am 19.6.2015 wurde der Antrag auf Löschung der GmbH eingetragen.

Im Zeitpunkt der Löschung der GmbH waren entsprechend dem Körperschaftsteuerbescheid 2015 vom 17.7.2017 noch 16.656,11 € als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuerbeträge vorhanden. Hiervon beehrte der Bf. 8.327,80 € auf die Einkommensteuerschuld anzurechnen.

Strittig ist die Frage, ob diese noch nicht verrechneten Mindestkörperschaftsteuerbeträge im Zuge einer Liquidation der GmbH anteilig auf die Gesellschafter übergehen und auf die Einkommensteuerschuld verrechenbar sind.

Die liquidierte GmbH ist eine eigene juristische Person privaten Recht und gemäß [§ 1 Abs. 1 und Abs. 2 Z 1 KStG 1988](#) ein eigenes unbeschränkt steuerpflichtiges Steuersubjekt. Gemäß [§ 24 Abs. 4 KStG 1988](#) gilt für unbeschränkt steuerpflichtige inländische Kapitalgesellschaften und diesen vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften 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. ...

3. ...

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. Das Verhältnis zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren jeweiligen Gesellschaftern ist vom Trennungsprinzip beherrscht. Gesellschafter und Gesellschaft stellen zwei unterschiedliche Steuersubjekte dar. Die Steuerbescheide und damit verbundene Ertragsteuervorschreibungen bzw. -Vorauszahlungen des einen Steuersubjekts haben daher keine unmittelbare Auswirkung auf die jeweiligen Ertragsteuerbescheide und/oder -zahlungen des anderen Steuersubjekts. Geht eines der beiden Steuersubjekte unter, ergibt sich aus diesem Umstand allein ebenfalls keine unmittelbare Wirkung auf die Ertragsteuern des anderen Steuersubjekts.

Geht eine Kapitalgesellschaft durch Löschung aus dem Firmenbuch unter, erhalten die Gesellschafter im Zuge der der Löschung vorgelagerten Liquidation das aufgebrachte Kapital zurück. Ein allfälliger Liquidationsgewinn wird analog früherer Gewinnausschüttung gem. § 31 i. V. m. § 37 Abs. 1 EStG der Einkommensteuer unterzogen. Die Verteilung des Liquidationsgewinns stellt keine Rechtsfolge des Untergangs der Kapitalgesellschaft dar, sondern ist eine Voraussetzung für die Löschung aus dem Firmenbuch. Die Steuerpflicht der Kapitalgesellschaft endet mit der rechtswirksamen Beendigung des Abwicklungsverfahrens, falls ein solches gesetzlich vorgesehen ist (Putschögl/Bauer/Mayr, Die Körperschaftsteuer, § 1 Rz. 200). Dies ist gemäß [§ 89 Abs. 1 GmbHG](#) der Fall, soweit das Gesetz nicht ausdrücklich etwas anderes anordnet (VwGH 5. 8. 1993, [93/14/0074](#)).

Wird eine Kapitalgesellschaft nach Abwicklung der Liquidation gelöscht, geht sie ohne (Gesamt-)Rechtsnachfolger unter. 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 Mindestkörperschaftsteuerzahlungen verbunden.

Das UmgrStG eröffnet den Gesellschaftern jedoch die Möglichkeit, im Wege einer Umwandlung gem. Art. II UmgrStG die steuerliche Gesamtrechtsnachfolge einer Kapitalgesellschaft anzutreten und damit in die Rechte und Pflichten der untergehenden

Kapitalgesellschaft einzutreten. Gemäß [§ 9 Abs. 8 UmgrStG](#) sind Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft im Sinne des [§ 24 Abs. 4 KStG 1988](#), die bis zum Umwandlungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, den Rechtsnachfolgern ab dem dem Umwandlungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr in jenem Ausmaß zuzurechnen, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt. Dabei sind die Anteile abfindungsberechtigter Anteilsinhaber den Rechtsnachfolgern quotenmäßig zuzurechnen. [§ 24 Abs. 4 KStG 1988](#) gilt für natürliche Personen als Rechtsnachfolger, wenn der Betrieb nach [§ 7 Abs. 1 KStG 1988](#) am Ende des Jahres, für das die Anrechnung erfolgen soll, noch vorhanden ist.; unabhängig von diesem Betriebserfordernis ist auf die Einkommensteuer, die auf Veräußerungsgewinne gemäß § 24 des Einkommensteuergesetzes 1988 entfällt, eine Anrechnung vorzunehmen. [§ 46 Abs. 2 EStG 1988](#) ist nicht anzuwenden.

Bei dem bestehenden Beteiligungsverhältnis des Bf. von 50 % an der Kapitalgesellschaft wäre eine Umwandlung auf die beiden Gesellschafter möglich gewesen. Im Zuge dieser Umwandlung wären daher gem. [§ 9 Abs. 8 UmgrStG](#) alle noch nicht verrechneten Mindestkörperschaftsteuerbeträge auf den Bf. anteilig als Rechtsnachfolger übergegangen und hätten mit seinen Einkommensteuerschulden verrechnet werden können.

Die vom Bf. monierten Eingriffe ins Eigentumsrecht gemäß [Art. 5 StGG](#) können schon daher nicht erkannt werden, weil der Gesetzgeber die Möglichkeit einräumt, noch nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuerbeträge im Wege einer steuerlichen (Gesamt) Rechtsnachfolge durch Umwandlung auf die Gesellschafter bei diesen abzugsfähig zu machen. Im Übrigen dürften Eingriffe ins Eigentumsrecht durch ein Gesetz stattfinden, zumal jede Steuerzahlung letztendlich ein solcher Eingriff darstellt. Auf die Argumentationen, die sich letztlich auf die Verfassungs- und EU-Widrigkeit der vorgeschriebenen Mindestkörperschaftsteuerbeträge betrifft, kann hier nicht eingegangen werden, da sie einen anderen Steuerpflichtigen betrifft und der Bf. hiervon nur mittelbar betroffen ist, als seine durch die Steuerzahlungen der GmbH gehaltene Beteiligung eine Wertminderung erlitten hat. Im Übrigen hat der EuGH in seinem Urteil vom 18.1.2011, Rs. C-113/99 und der Verfassungsgerichtshof (VfGH 11.12.1997, [G 441/97](#) u.a.) die Gemeinschaftsrechtskonformität bzw. die Verfassungsmäßigkeit der Regelungen über die Mindestkörperschaftsteuer bestätigt. Abgesehen davon wären derartige Bedenken bereits gegen die Vorschreibung der Mindestkörperschaftsteuer von der GmbH zu relevieren gewesen.

Der Gleichheitsgrundsatz kann nach der ständigen Rechtsprechung des VfGH (z. B. VfSlg. 10.413/1985) durch den Bescheid einer Verwaltungsbehörde nur dann verletzt werden, wenn dieser auf einer mit dem Gleichheitsgebot in Widerspruch stehenden Rechtsgrundlage beruht, wenn die Behörde den angewendeten Rechtsvorschriften

fälschlicherweise einen gleichheitswidrigen Inhalt unterstellt oder wenn sie bei der Erlassung des Bescheides Willkür geübt hat.

Ein willkürliches Verhalten ist der Behörde dann vorzuwerfen, wenn der angefochtene Bescheid wegen gehäuften Verkennens der Rechtslage in einem besonderen Maße mit den Rechtsvorschriften in Widerspruch steht (siehe z. B. VfSlg. 9.147/1981, 9.726/1983, 10.057/1984), was etwa auch dann zutrifft, wenn die Behörde es unterlassen hat, in einem entscheidenden Punkt Gründe und Gegengründe einander gegenüberzustellen und gegeneinander abzuwägen (vgl. etwa VfSlg. 8.674/1979, 9.665/1983).

Hierzu ist festzustellen, dass aufgrund des § 24 Abs. 4 KStG ausdrücklich und abschließend geregelt ist, wie die Verrechnung bereits geleisteter Mindestkörperschaftszahlungen zu erfolgen hat.

Da § 24 Abs. 4 KStG ausdrücklich nur die Verrechnung mit Körperschaftsteuerzahlungen der juristischen Person vorsieht, ist eine Verrechnung mit Einkommensteuerzahllasten einer natürlichen Person (des Gesellschafters) grundsätzlich nicht möglich.

Aufgrund des Trennungsprinzips ist zwischen der juristischen Person als solcher und der beteiligten natürlichen Person zu unterscheiden. Die juristische Person ist nicht nur selbst Trägerin von Rechten und Pflichten, sondern auch ein eigenes Steuersubjekt. Als solches ist sie Schuldnerin der (Mindest-)Körperschaftsteuer; ebenso ist auch nur die Körperschaft selbst berechtigt, diese mit eigenen Körperschaftsteuerzahllasten zu verrechnen.

Geht das Steuersubjekt ohne Hinterlassung eines Gesamtrechtsnachfolgers unter, gehen mit dem Steuersubjekt auch dessen Rechte und Pflichten – im gegenständlichen Fall auch die Verrechnungsmöglichkeit der Mindestkörperschaftsteuer – unter. Lediglich aufgrund einer ausdrücklich gesetzlich normierten Ausnahmeregelung kann ein (Mindest-) Körperschaftsteuerguthaben von einer anderen Person als dem Steuersubjekt, bei dem es entstanden ist, mit deren Ertragsteuerzahllasten verrechnet werden.

Eine derartige gesetzliche Ausnahmeregelung findet sich nur im UmgrStG. Unter Verweis auf § 24 Abs. 4 KStG normiert [§ 9 Abs. 8 UmgrStG](#), dass Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft, die bis zum Umwandlungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, den Rechtsnachfolgern ab dem dem Umwandlungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr in jenem Ausmaß zuzurechnen sind, das sich aus der Höhe der Beteiligung an der umgewandelten Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch ergibt. Eine andere/weitere gesetzliche Bestimmung, die abweichend von § 24 Abs. 4 KStG eine Verrechnungsmöglichkeit mit der Einkommensteuer des Gesellschafters nach Liquidation der Körperschaft vorsieht, findet sich weder im EStG 1988 noch im KStG 1988 noch in einem anderen allenfalls anwendbaren Gesetz.

Die Gesellschafter der GmbH haben von der Möglichkeit der begünstigten Umwandlung nach dem UmgrStG und der damit verbundenen Verrechnung der Mindestkörperschaftsteuer mit ihren Einkommensteuerzahllasten jedoch keinen Gebrauch gemacht, sondern sich dazu entschieden das wirtschaftliche Engagement des Betriebs der GmbH vollständig zu beenden. Die vom Bf. geforderte analoge Anwendung der Begünstigungsbestimmungen können gegenständlich nicht stattfinden, da sie Zweck des UmgrStG zuwiderlaufen würden, da nur Betriebsfortführungen in anderen Rechtsformen steuerneutral (keine Liquidations- und Aufgabegewinnbesteuerung) vorgenommen werden sollen.

In seinem Beschluss B 595/10-7 vom 20.9.2011 hat der Verfassungsgerichtshof die Behandlung einer Beschwerde, die sich gegen die Verweigerung der Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuern im Falle der Liquidation richtete, abgelehnt, weil vor dem Hintergrund der einschlägigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtes (insbes. die Ausführungen im Prüfungsbeschluss zu G 15/11 vom 30.6.2011, Punkt 3.2) , die Verletzung eines anderen verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechtes oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm als so wenig wahrscheinlich erkennen lässt, dass sie keine hinreichende Aussicht auf Erfolg habe. In diesem Prüfungsbeschluss führte der Verfassungsgerichtshof u.a. unter Hinweis auf seine Vorjudikatur zur Mindestkörperschaftsteuer aus, dass er keine Bedenken in die Richtung hege, dass die Mindestkörperschaftsteuer auch von Kapitalgesellschaften zu entrichten seien, die einen entsprechenden Gewinn nicht (mehr) erzielen. Es wäre daher verfassungsrechtlich offenbar unbedenklich, würde der Gesetzgeber im Fall einer „Beendigung“ einer Kapitalgesellschaft eine weitere Berücksichtigung noch nicht verrechneter Mindestkörperschaftsteuerbeträge auf der Ebene der vormaligen Gesellschafter gänzlich ausschließen. In der Tat ist eine solche Berücksichtigung im Fall der Liquidation einer Kapitalgesellschaft nicht vorgesehen. Weiters bemerkte der VfGH in seinem Erkenntnis (VfGH [G 15/11](#) vom 30.6.2011) unter Punkt III., 2.1., der Bundesregierung sei Recht zu geben, dass eine Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuer im Fall der Umwandlung – wenn sie überhaupt vorgesehen wird – sinnvollerweise auf die Fortführung des Betriebes abzustellen hätte und dass es dem Gedanken der Umwandlung entspreche, die Verrechnungsmöglichkeit ab der Betriebsveräußerung bzw. –einstellung auszuschließen. Damit verbleibe aber eine Rechtslage, die es auch Einstellung des übergegangenen Betriebes den vormaligen Gesellschaftern (natürlichen) Personen erlaube, Mindeststeuern zu verwerten, allerdings nur unter den in [§ 9 Abs. 8 UmgrStG](#) genannten Voraussetzungen.

Damit ist unmissverständlich klargestellt, dass die Verfassungskonformität der vom Bf. relevierten Umstände vom Verfassungsgerichtshof bestätigt wurde. Ergänzend wird darauf verwiesen, dass mit dem Vorbringen betreffend den Verstoß gegen

die verfassungsrechtliche Garantie des Eigentumsrechts behauptet wird. Die Entscheidung darüber, ob eine derartige Rechtsverletzung vorliegt, obliegt nicht dem Bundesfinanzgericht, sondern der ausschließlichen Prüfungskompetenz des VfGH.

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.

Graz, am 27. November 2019