

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter in der Beschwerdesache des Bf, vertreten durch Steuerberater, gegen den gemäß § 293b BAO berichtigten Einkommensteuerbescheid 2003 vom 14.4.2009 des Finanzamtes, vertreten durch Finanzamtsvertreterin, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

2. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf) erwarb am 24.9.2003 sämtliche Anteile an der XY-GmbH (im Folgenden kurz GmbH), mit Beschluss vom selben Tag wurde die Gesellschaft gemäß § 2 UmwG auf Grundlage des Jahresabschlusses zum 31.12.2002 auf den Bf als Nachfolgeunternehmer verschmelzend umgewandelt. Die GmbH hatte in den Räumlichkeiten eines Hotels eine Bar betrieben. Nach den Feststellungen der belangten Behörde hatte die GmbH per 31.8.2003 ihre Gewerbeberechtigung zurückgelegt und das hinsichtlich der Bar bestehende Pachtverhältnis beendet, ab 1.9.2003 trat ein neuer Pächter auf.

In seiner für das Jahr 2003 eingereichten Einkommensteuererklärung beantragte der Bf die Anrechnung einer bei der GmbH noch nicht verrechneten Mindestkörperschaftsteuer (Mikö) von 12.081,61 € sowie den Abzug eines bei der GmbH noch nicht verrechneten

Verlustes von 40.247,29 €. Ferner erklärte der Bf neben Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit einen Verlust aus Gewerbebetrieb von -24.731,93 €.

Im Einkommensteuerbescheid vom 2.11.2004 berücksichtigte das Finanzamt, innerhalb der 75%-Grenze des § 2 Abs. 2b EStG, den beantragten Verlustabzug. Nach Anrechnung der Lohnsteuer von 27.175,74 € auf die errechnete Einkommensteuer von 1.474,18 € ergab sich eine Abgabengutschrift von -25.701,56 €; eine Anrechnung der Mikö unterblieb.

Mit dem angefochtenen Bescheid vom 14.4.2009 berichtigte das Finanzamt den Bescheid vom 2.11.2004 gemäß § 293b BAO hinsichtlich des Verlustabzugs. § 10 Z 1 lit. c UmgrStG schränke den Verlustübergang ein, wenn Anteile vor der Umwandlung im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworben wurden. Da der Bf die Anteile am 24.9.2003 im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworben habe und die in Rede stehenden Verluste davor entstanden seien, sei der begehrte Verlustabzug unzulässig. Auf Grund der Übernahme der Daten der Abgabenerklärung 2003 seien offensichtliche Unrichtigkeiten übernommen worden, welche ursächlich für die Rechtswidrigkeit des Einkommensteuerbescheide 2003 gewesen seien.

Unter Außerachtlassung des Verlustabzugs errechnete der berichtigende Bescheid die Einkommensteuer mit 15.523,95 €, nach Anrechnung der Lohnsteuer von 27.175,74 € ergab sich eine Gutschrift von -11.651,79 €, was gegenüber der bisherigen Gutschrift von -25.701,56 € eine Abgabennachforderung von 14.049,77 € nach sich zog; eine Anrechnung der Mikö unterblieb erneut.

In seiner Beschwerde wendet sich der Bf dagegen, dass die Mikö nicht auf die Nachzahlung von 14.049,77 € angerechnet wurde. Diese Einkommensteuernachforderung sei als Differenzbetrag an Einkommensteuer einzustufen, für welchen auch Anspruchszinsen vorgeschrieben worden seien. Es liege eine Einkommensteuerschuld vor, auf welche eine Anrechnung von Mikö vorzunehmen sei. Zu erwähnen sei auch, dass die Begrenzung der Anrechnung mit der Höhe der Restabschlusszahlung verfassungsrechtlich bedenklich sei.

Das Finanzamt erließ ein abweisende Berufungsvorentscheidung, welche es u.a. damit begründete, dass der Betrag von 14.049,77 €, auf welchen die Anrechnung begehrt werde, nicht die mit dem Bescheid vom 14.4.2009 festgesetzte Einkommensteuerschuld unter Anrechnung der Steuerabzugsbeträge darstelle, sondern der Nachforderungsbetrag sei, der aus der automatischen Vorsollberechnung (Abschlusszahlung neu abzüglich Abschlusszahlung laut Vorbescheid) resultiere.

In seinem Vorlageantrag führt der Bf unter Hinweis auf § 46 Abs. 1 EStG aus, es sei Praxis und selbstverständlich, dass die aus der ursprünglichen Veranlagung resultierende Gutschrift bzw. Nachforderung ebenfalls auf die zufolge Berichtigung geänderte Einkommensteuerschuld anzurechnen sei. Sonst würde sich niemals eine Nachforderung oder Gutschrift an Einkommensteuer ergeben. Die aus der ursprünglichen Veranlagung resultierende Steuer sei als Korrektur der für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Einkommensteuervorauszahlungen einzustufen bzw. trete an die Stelle

der Vorauszahlungen die bisher festgesetzt gewesen Abgabe. Dies unterstreiche auch § 205 Abs. 1 BAO, wonach Differenzbeträge an Einkommensteuer, die sich u.a. nach Gegenüberstellung mit der bisher festgesetzten Abgabe ergeben, zu verzinsen seien. Der Differenzbetrag stelle eine (Rest)Einkommensteuerschuld dar, bis zu deren Höhe eine Mikö gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG anzurechnen sei. Da die Mikö von 12.081,61 € in der Nachforderung von 14.049,77 € Platz finde, sei sie zur Gänze anzurechnen.

Mit Schreiben vom 28.4.2014 hielt der Unabhängige Finanzsenat dem Bf vor, dass am 24.9.2003 der Betrieb bereits beendet und die GmbH nicht mehr operativ tätig gewesen sei, eine steuerbegünstigte Umwandlung wäre daher gar nicht möglich gewesen, der Betrieb sei schon vorher untergegangen.

Der Bf brachte dazu im Schreiben vom 3.6.2014 unter Zitierung des § 9 Abs. 8 UmgrStG vor, er sei im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses im Firmenbuch Alleingesellschafter der GmbH gewesen, weshalb ihm die bis zum Umwandlungstichtag entstandene und noch nicht verrechnete Mikö zuzurechnen sei.

In der am 9.7.2014 abgehaltenen mündlichen Verhandlung merkte die steuerliche Vertreterin des Bf an, es sei gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG in der im Jahr 2003 gültigen Fassung für die Anrechnung der Mikö ohne Belang, ob der Betrieb des umgewandelten Unternehmens zum Zeitpunkt der Eintragung der Umwandlung aufrecht sei oder nicht; die Rechtslage habe sich erst ab der Veranlagung 2011 geändert.

Die Vertreterin des Finanzamtes hielt dem entgegen, dass ein Mantelkauf vorliege und daher eine steuerbegünstigte Umwandlung nicht möglich sei, es werde sogar beantragt, den angefochtenen Bescheid zu verbösern und auch den aus der GmbH stammenden Verlust von -24.731,93 € nicht anzuerkennen.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Berichtigende Bescheide treten nicht an die Stelle des berichtigten Bescheides. Berichtigungsbescheide können daher nur hinsichtlich der Berichtigung und damit im Zusammenhang stehender steuerlicher Folgen angefochten werden (vgl. VwGH 3.10.1990, 89/13/0203, zu einer Berichtigung nach § 293 BAO), außer es war erst aus der berichtigten Fassung erkennbar, dass und in welchem Ausmaß ein Eingriff in die Rechte und rechtlichen Interessen der Partei erfolgte (vgl. Ritz, BAO⁵, § 293b Tz 16 f).

Dem Bf gelingt es allerdings nicht, aufzuzeigen, dass der Einkommensteuerbescheid 2003 in der berichtigten Fassung vom 14.4.2009 insoweit seine Rechte verletzt hätte, als bei ihm eine Anrechnung der bei der umgewandelten GmbH noch nicht verrechneten Mikö unterblieben ist.

Gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG in der im Beschwerdejahr anzuwendenden Fassung sind Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 24 Abs. 4 KStG, die bis zum Umwandlungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, den Rechtsnachfolgern ab dem dem Umwandlungstichtag 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 gilt für natürliche Personen als Rechtsnachfolger mit der Maßgabe, dass die Mindeststeuern im Ausmaß entstehender Einkommensteuerschulden nach Berücksichtigung der in § 46 Abs. 1 EStG genannten Beträge anzurechnen sind. § 46 Abs. 2 EStG ist nicht anzuwenden.

Gemäß § 46 Abs. 1 EStG werden auf die Einkommensteuerschuld die für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Vorauszahlungen und die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, angerechnet. Gemäß § 46 Abs. 2 EStG wird, wenn die Einkommensteuerschuld kleiner ist als die Summe der Beträge, die nach Abs. 1 anzurechnen sind, der Unterschiedsbetrag gutgeschrieben.

Die Verwertung von Mindeststeuern ist daher nach der im Beschwerdejahr anzuwendenden Fassung des § 9 Abs. 8 UmgrStG nachrangig gegenüber den Vorauszahlungen und den durch Steuerabzug einbehaltenen Beträgen, aus der Anrechnung der Mindeststeuer darf sich auch keine Gutschrift ergeben. Gegenständlich hat bereits die Anrechnung der Lohnsteuer zu einer Gutschrift geführt, weshalb eine Anrechnung von Mikö nicht in Betracht kommt.

Der Verfassungsgerichtshof hat zwar mit Erkenntnis vom 30.6.2011, G15/11, die Wortfolge "nach Berücksichtigung der in § 46 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Beträge" im dritten Satz des § 9 Abs. 8 UmgrStG aufgehoben. Der vorliegende Beschwerdefall ist aber einem Anlassfall des Gesetzesprüfungsverfahrens nicht gleichzuhalten, woraus folgt, dass § 9 Abs. 8 UmgrStG in der vom Verfassungsgerichtshof als verfassungswidrig erkannten Fassung, was den Beschwerdefall betrifft, verfassungsrechtlich unangreifbar ist.

Gemäß § 46 Abs. 1 EStG erfolgt die Anrechnung der dort genannten Vorauszahlungs- und Steuerabzugsbeträge auf die Einkommensteuerschuld. Dabei handelt es sich um den Steuerbetrag, der sich nach Anwendung des Einkommensteuertarifs, auch der besonderen Steuersätze, und nach Neuberechnung der Steuer auf die sonstigen Bezüge, aber vor Anrechnung von Vorauszahlungen und Abzugsbeträgen ergibt (Jakom/*Baldauf* EStG, 2014, § 46 Rz 1). Die Einkommensteuerschuld ist sohin die Einkommensteuer, die tarifmäßig auf die zu veranlagenden Einkünfte entfällt (Doralt/ Kirchmayr/ Mayr/ Zorn, Kommentar zum EStG, § 46 Tz 1; VwGH 22.4.1998, 98/13/0018). Der gegenständliche Nachforderungsbetrag von 14.049,77 € ist lediglich Folge der im berichtigten Bescheid unrichtig, zu niedrig, ermittelten Einkommensteuer. Mit einer Einkommensteuerschuld, auf welche Vorauszahlungen, Abzugssteuern oder im Zuge einer Umwandlung übergegangene Mindeststeuern anzurechnen sind, hat dieser Betrag nichts zu tun. Die Ansicht des Bf, nicht verrechnete Mindeststeuern der GmbH seien auf die aus dem angefochtenen Bescheid vom 14.4.2009 gegenüber dem berichtigten

Bescheid vom 2.11.2004 resultierende Abgabennachforderung anzurechnen, erweist sich daher als verfehlt.

Davon abgesehen ist dem Bf eine Anrechnung der aus der Umwandlung hervorgegangenen Mikö schon deshalb verwehrt, weil § 9 Abs. 8 UmgrStG auf den vorliegenden Umwandlungsfall überhaupt nicht anwendbar ist.

Gemäß § 7 Abs. 1 Z 2 UmgrStG in der seit 21.8.2003 anzuwendenden Fassung durch das Budgetbegleitgesetz 2003, BGBl I 2003/71, sind Umwandlungen im Sinne dieses Bundesgesetzes verschmelzende Umwandlungen nach dem Bundesgesetz über die Umwandlung von Handelsgesellschaften, BGBl. Nr. 304/1996, wenn am Umwandlungstichtag und am Tag des Umwandlungsbeschlusses ein Betrieb vorhanden ist (in der bis zum Budgetbegleitgesetz 2003 geltenden Fassung: wenn ein Betrieb übertragen wird) oder Hauptgesellschafter eine unter § 7 Abs. 3 KStG fallende Körperschaft oder eine bestimmte ausländische Gesellschaft eines Mitgliedsstaates der Europäischen Union ist. Auf Umwandlungen sind gemäß § 7 Abs. 3 UmgrStG in der im Beschwerdejahr anzuwendenden Fassung die §§ 8 bis 11 anzuwenden.

Verschmelzende Umwandlungen im Sinne des Umwandlungsgesetzes auf eine natürliche Person als Nachfolgerechtsträger fallen demnach nur dann in den Anwendungsbereich des Art. II UmgrStG, wenn ein Betrieb übertragen wird. Die Betriebseigenschaft muss sowohl am Umwandlungstichtag als auch am Tag des Umwandlungsbeschlusses gegeben sein (Wiesner/ Hirschler/ Mayr, Handbuch der Umgründungen, Art II Umwandlung-Steuerrecht § 7 Anm 21f); auch nach der bis zum Budgetbegleitgesetz 2003 geltenden Rechtslage musste die Tatbestandsvoraussetzung der Übertragung eines Betriebes zum Zeitpunkt des gesellschaftsrechtlichen Umwandlungs- und Übertragungsaktes real verwirklicht werden (VwGH 25.2.2004, 99/13/0147).

Die Übertragung eines Betriebes ist daher unabdingbare Tatbestandsvoraussetzung der Verwirklichung des Umwandlungstatbestandes im Sinne des § 7 Abs. 1 Z 2 UmgrStG und damit der diesfalls durch § 7 Abs. 3 UmgrStG ausgelösten Rechtsfolge der Anwendbarkeit der Bestimmungen der §§ 8 bis 11 UmgrStG (vgl. erneut VwGH 25.2.2004, 99/13/0147). Ist das Erfordernis eines Betriebes nicht erfüllt, fällt die Umwandlung aus dem Anwendungsbereich des Art. II UmgrStG bzw. der §§ 8 bis 11 UmgrStG, was u.a. zur Folge hat, dass Mindestkörperschaftsteuern, die noch nicht verrechnet wurden, ungenutzt verfallen; eine Übertragung auf den oder die Rechtsnachfolger ist nicht möglich (Wiesner/ Hirschler/ Mayr, Handbuch der Umgründungen, Art II Umwandlung-Steuerrecht § 7 Anm 45f).

Der Bf hat der Feststellung der belangten Behörde, die GmbH habe per 31.8.2003 ihre Gewerbeberechtigung zurückgelegt und das Pachtverhältnis hinsichtlich der von ihr betriebenen Bar beendet, nichts entgegengesetzt. Da die Bar ab 1.9.2003 an einen neuen Pächter verpachtet war, ist auch offenkundig, dass die GmbH das Lokal bereits zuvor an den Verpächter zurückgestellt und so ihrem Betrieb die essentielle Grundlage entzogen hatte (vgl. VwGH 20.10.1993, 91/13/0168). Am 24.9.2003, als der Beschluss der

verschmelzenden Umwandlung gefasst wurde, war der Betrieb der GmbH daher nicht mehr vorhanden und konnte folglich auch nicht an den Bf übertragen werden. Mangels Übertragung eines Betriebes sind die §§ 8 bis 11 UmgrStG, und so auch die hier in Rede stehende Bestimmung des § 9 Abs. 8 UmgrStG, nicht anzuwenden, weshalb die bei der GmbH noch nicht verrechneten Mindeststeuern von 12.081,61 € dem Bf nicht zugerechnet werden können.

Das Verwaltungsgericht ist zwar gemäß § 279 Abs. 1 BAO berechtigt, den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern. Durfte allerdings der angefochtene Bescheid die Rechtskraft eines früheren Bescheides nur teilweise (in bestimmten Bereichen) durchbrechen, weil er nicht an dessen Stelle getreten ist, sondern nur zum berichtigten Bescheid hinzutritt und ihn ergänzt, wie z.B. ein Bescheid gemäß § 293b BAO, so darf auch durch das Erkenntnis eine weitergehende Durchbrechung der Rechtskraft nicht erfolgen (*Ellinger/Sutter/Urtz*, BAO, § 279 Anm 19, § 251 Anm 4; Ritz, BAO⁵, § 293b, Tz 16: "Teilrechtskraft"). Ein berichtigter Bescheid verliert nur insoweit seine normative Kraft, als die Berichtigung reicht, im Übrigen behält er seine Rechtswirkungen, weshalb Berichtigungsbescheide, wie bereits erwähnt, auch nur hinsichtlich der vorgenommenen Berichtigung, nicht aber hinsichtlich des übrigen Inhalts des berichtigten Bescheides angefochten werden können (VwGH 20.4.1995, 92/13/0130). Damit ist es dem Bundesfinanzgericht aber verwehrt, den im berichtigten Bescheid enthaltenen, in die Berichtigung nicht einbezogenen Verlust aus Gewerbebetrieb von -24.731,93 € zu beseitigen.

Die Beschwerde war daher spruchgemäß abzuweisen.

Zum Ausspruch über die Unzulässigkeit 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.

Die gegenständlich zu lösenden Rechtsfragen - zum einen die Frage der Anrechenbarkeit der Mikö, zum anderen die Frage, ob der berichtigte Bescheid in der Fassung des Berichtigungsbescheides zum Nachteil des Bf abgeändert werden kann - sind durch das Gesetz und die hierzu ergangene Rechtsprechung eindeutig geklärt, weshalb eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt.

Wien, am 20. Oktober 2015