



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Ing. Bw., vertreten durch Dr. Hans Hintner, Steuerberater, 8010 Graz, Korösistraße 56/8/40, vom 20. April 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Umgebung vom 14. April 2009 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) bezog im Streitjahr ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Am 14. April 2009 erging ein erklärungsgemäßer Einkommensteuerbescheid, mit welchem eine Gutschrift von € - 4.332,71 festgesetzt wurde (steuerpflichtiges Einkommen nach Berücksichtigung eines Verlustabzuges: € 4.778,30; angerechnete Lohnsteuer iHv. € 4.511,57).

Mit seiner Eingabe vom 20. April 2008 beantragte der Bw. eine „*Gutschrift von Schwebekörperschaftsteuer*“ und begründete dies wie folgt:

„*Wie aus der beiliegenden Kopie des Körperschaftsteuerbescheides 2006 der A-GmbH (....) ersichtlich, ist auf Blatt 1 der Hinweis enthalten, dass für die nächsten Veranlagungsjahre € 5.140,94 als verrechenbare Mindestkörperschaftsteuer zur Verfügung stehen.*

Die vorgenannte GesmbH wurde mit 1.1.2007 in das Einzelunternehmen Ing. Bw rückgegründet, weshalb auch der Anspruch auf Rückerstattung des vorgenannten Betrages von € 5.140,94 auf Herrn Ing. Bw übergegangen ist.

Aus der Gebarung der Fa. Ing. Bw ergibt sich klar, dass der vorgenannte Betrag mit keinerlei künftigen Einkommensteuerschulden verrechnet werden kann, weil [der Bw] inzwischen in Pension gegangen ist.

Unter Berufung auf die von der Finanzverwaltung angewendete Praxis und die Körperschaftsteuerrichtlinien ersuche ich, den Betrag von € 5.140,94 ... gutzuschreiben."

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 10. Juni 2009 mit folgender Begründung als unbegründet ab: „Für natürliche Personen als Rechtsnachfolger ist zu beachten, dass die Mindestkörperschaftsteuern auf die Einkommensteuerschulden nachrangig angerechnet werden, dh. erst nach Berücksichtigung der in § 46 Abs. 1 EStG 1988 genannten Beträge (Einkommensteuervorauszahlungen, Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer). § 46 Abs. 2 EStG 1988 ist anzuwenden, sodass sich aus der Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuern keine Gutschrift ergeben kann. Die Anrechnung ist nur bis zur Höhe der (Rest)Einkommensteuerschuld möglich (vgl. UFS RV/0761-W/06)."

In seinem Vorlageantrag führt der Bw. – wörtlich wiedergegeben – aus wie folgt:

Wie schon in der Berufung ausgeführt, besteht nach der gegebenen Gesetzeslage keine Chance die Schwebekörperschaftsteuer von € 5.140,94 jemals auf eine Einkommensteuerschuld anrechnen zu lassen, weil mein Mandant nach der Umwandlung der GmbH gemäß Art.II UmgrStG mit 01.01.2007 in ein Einzelunternehmen keine Einkünfte aus selbständiger Arbeit mehr erzielt hat. Ab 01.09.2007 ist mein Klient in Pension gegangen, sodass ab diesem Zeitpunkt nur mehr eine direkt einbehaltene Lohnsteuer anfällt, bei der eine Anrechnung der Schwebekörperschaftsteuer ebenfalls ausgeschlossen ist.

Die bisher zur Anrechnung von Schwebekörperschaftsteuer ergangenen UFS-Entscheidungen sind mir bekannt.

Aufgrund der gegebenen Rechtslage wird in einer Vielzahl von gleich gelagerten Fällen die seinerzeit bezahlte Schwebekörperschaftsteuer nie mehr rückerstattet. Bei Umwandlungen von kleinen GmbHs in Einzelunternehmen kommt es häufig vor, dass in dem auf die Umwandlung folgenden Besteuerungszeitraum kein entsprechendes Einkommen erzielt wird, sodass auch bei einer für diesen Zeitraum gültigen EVZ von € 0,-- keine Einkommensteuerschuld anfällt, auf welche eine Schwebekörperschaftsteuer angerechnet werden könnte. Durch die im gegebenen Fall aus der Zeit der GmbH noch vorhandenen Verlustvorträge, welche zwar zur Lohnsteuergutschriften führen, wird auch jegliche Anrechnung von Schwebekörperschaftsteuer verhindert.

Im Vergleich mit jenen Fällen, in denen die Steuerpflichtigen im Jahr nach der Umwandlung entsprechend hohe Einkünfte erzielen, ergibt sich, dass hohe Schwebekörperschaftsteuer-

beträge zur Anrechnung gelangen, falls es dem Unternehmer gelingt, die EVZ für den Besteuerungszeitraum auf Null zu halten.

Es erweist sich daher der Textteil " ..., dass die Mindeststeuern im Ausmaß entstehender Einkommensteuerschulden nach Berücksichtigung der in § 46 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Beträge anzurechnen sind. § 46 Abs.2 des Einkommensteuergesetzes 1988 ist nicht anzuwenden." der Bestimmung des § 9 Abs.8 UmgrStG als so mangelhaft und verfehlt, dass unsachliche Differenzierungen unvermeidlich sind. Es kommt daher in einer großen Anzahl von Fällen niemals zu einer Anrechnung von Schwebekörperschaftsteuer. In jenen Fällen in welchen in den Jahren nach der Umwandlung hohe Einkünfte erzielt werden, wird in einem kurzen Zeitraum die gesamte Schwebekörperschaftsteuer angerechnet.

Durch diese mangelhafte Gesetzesbestimmung erfolgt wegen der daraus resultierenden unsachlichen Differenzierung gleich gelagerter Fälle ein Eingriff in das verfassungsgesetzlich gewährleistete Eigentumsrecht. Die genannten Gesetzesbestimmung stellt auch eine Verletzung des verfassungsgesetzlich normierten Gleichheitsgrundsatzes dar. Es ist mir klar, dass der UFS nur aufgrund der gegebenen mangelhaften Gesetzesbestimmung entscheiden kann. Es muss jedoch dieser Rechtsweg beschritten werden damit höchstgerichtliche Entscheidungen in dieser Angelegenheit möglich werden."

Über die Berufung wurde erwogen:

Im vorliegenden Fall steht außer Streit, dass dem Bw die Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuern potenziell zusteht. Ebenso unstrittig sind Höhe des im Streitjahr erzielten Einkommens, die darauf entfallende Einkommensteuer und die anrechenbare Lohnsteuer. Nach Berücksichtigung von Sonderausgaben (darunter auch ein Verlustabzug iHv. rund € 16.300,--) und der anrechenbaren Lohnsteuer von € 4.511,57 ergab sich im angefochtenen Bescheid eine Gutschrift von € -4.332,71.

Gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG sind Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 24 Abs. 4 KStG 1988, 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 1988 gilt für natürliche Personen als Rechtsnachfolger mit der Maßgabe, dass die Mindeststeuern im Ausmaß entstehender

Einkommensteuerschulden nach Berücksichtigung der in [§ 46 Abs. 1 EStG 1988](#) genannten Beträge anzurechnen sind. § 46 Abs. 2 EStG ist nicht anzuwenden.

Gemäß § 46 Abs. 1 EStG 1988 werden auf die Einkommensteuerschuld die für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Vorauszahlungen (Z 1) und die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen (Z 2), angerechnet. Eine Anrechnung von Kapitalertragsteuer ist auch insoweit vorzunehmen, als die Kapitalerträge unter den Veranlagungsfreibetrag nach § 41 Abs. 3 fallen, aber ohne Anwendung des Freibetrages keine oder eine geringere Einkommensteuer zu erheben wäre. Lohnsteuer, die im Haftungsweg (§ 82) beim Arbeitgeber nachgefordert wurde, ist nur insoweit anzurechnen, als sie dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer ersetzt wurde.

Gemäß [§ 46 Abs. 2 EStG 1988](#) wird, wenn die Einkommensteuerschuld kleiner ist als die Summe der Beträge, die nach Abs. 1 anzurechnen sind, der Unterschiedsbetrag gutgeschrieben.

Wenngleich das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung versehentlich ausführt, „*§ 46 Abs. 2 EStG 1988 ist anzuwenden*“ (gemeint natürlich: „*ist nicht anzuwenden*“), hat es die hier maßgeblichen Normen letztlich richtig zur Anwendung gebracht:

Handelt es sich beim Rechtsnachfolger um eine natürliche Person, so erfolgt eine Anrechnung auf die Einkommensteuerschuld in der Höhe der verbleibenden Schuld nach Abzug aller übrigen Vorauszahlungen. Aus der Anrechnung der Mindeststeuer darf sich jedoch – im Gegensatz zur Anrechnung bei Körperschaften – kein Guthaben ergeben. § 46 Abs. 2 EStG 1988 ist gemäß [§ 9 Abs. 8 UmgrStG](#) nicht anwendbar, sodass eine Anrechnung betraglich nur bis zu einer Resteinkommensteuerschuld von null möglich ist (vgl. zB *Hirschler in Hügel/Mühlehner/Hirschler*, Umgründungssteuergesetz Kommentar, § 9 Rz 45; ebenso *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG Kommentar³, § 9 Rz 25; UFS vom 12.8.2003, RV/4635-W/02; UFS vom 1.3.2010, RV/0821-G/09).

Im Berufungsfall hat bereits die anrechenbare Lohnsteuer zu einem Guthaben geführt, weshalb hier eine Anrechnung von Mindeststeuern nicht (auch nicht teilweise) in Betracht kommt. Nach dem klaren Gesetzeswortlaut ist eine Anrechnung nur bis zur Höhe der festgesetzten Einkommensteuer möglich. Da [§ 46 Abs. 2 EStG 1988](#) nicht anzuwenden ist, kann sich aus der Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuern keine Gutschrift ergeben.

Der Bw. verweist zu Recht darauf, dass die hier in Rede stehende Anrechnung mitunter von Zufälligkeiten abhängt, was uU zu Zweifeln am Vorliegen einer sachgerechten Regelung Anlass bieten könnte. Dem UFS steht jedoch die Beurteilung, ob der Bw. durch den angefochtenen Bescheid wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes in seinen Rechten

verletzt wird, nicht zu, da er gemäß Art. 18 B-VG die geltenden Gesetze zu vollziehen hat, solange sie nicht (vom Verfassungsgerichtshof) aufgehoben worden sind.

Aus den dargelegten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, am 8. Juni 2011