



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des G S, L,A, vertreten durch Fa. T GesmbH, E,P, vom 21. Juni 2012 gegen den Bescheid des Finanzamtes X vom 14. Juni 2012 betreffend **Einkommensteuer 2011** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge kurz Bw) war bis 2010 Alleingesellschafter der Fa. S GmbH. Im Rahmen einer verschmelzenden **Umwandlung** im Sinne des Umgründungssteuergesetzes per 31.12.2010 ging das Unternehmen auf ihn als natürliche Person über. Das (Nachfolge)Einzelunternehmen bzw. der Betrieb waren Ende 2011 noch aufrecht.

Im Zuge der Umwandlung waren von der Kapitalgesellschaft auf den nunmehrigen Einzelunternehmer bzw. ehemaligen Alleingesellschafter (= Bw) insgesamt 15.634,38 € an verrechenbarer **Mindestkörperschaftsteuer** übergegangen.

Im Rahmen seiner **Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011** erklärte der Bw aus seinem Einzelunternehmen resultierende Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 34.637,19 €; an offenen Verlustabzügen aus den Vorjahren wies er 327.107,76 € aus, als anzurechnende Mindestkörperschaftsteuer nach Umwandlung gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG machte er den Betrag von 15.634,38 € geltend.

Im **Einkommensteuerbescheid 2011 vom 14. Juni 2012** wurden die Einkünfte des Bw's aus Gewerbebetrieb erklärungsgemäß mit 34.637,19 € in Ansatz gebracht. Nach Abzug der Sonderausgaben (Pauschbetrag für Sonderausgaben 60,00 €; gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 und 3 EStG 1988 gekürzter Verlustvortrag in Höhe von 25.977,89 €) ergab sich eine Einkommensteuer von 0,00 €.

Dieser festgesetzten Einkommensteuer wurde eine "bisher festgesetzte Einkommensteuer" in Höhe von 0,00 € gegenübergestellt, woraus letztendlich eine Abgabengutschrift in Höhe von 0,00 € resultierte.

Gegen den angeführten Bescheid er hob der Pflichtige durch seinen steuerlichen Vertreter mit Schreiben vom 21. Juni 2012 **Berufung** und begehrte die Anrechnung bzw. Auszahlung der Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von 15.634,38 €.

Begründend führte er Folgendes aus:

"Der Verfassungsgerichtshof, G 15/11-7 vom 30.06.2011, hat in § 9 Abs. 8 vorletzter Satz UmgrStG die Wortfolge "nach Berücksichtigung der in § 46 Abs. 1 EStG genannten Beträge" als verfassungswidrig aufgehoben (siehe beiliegende Entscheidung VfGH G 15/11-7).

Die Mindeststeuer in Höhe von 15.634,38 € ist durch Umwandlung auf Herrn S G übergegangen und daher bei der Veranlagung 2011 ihm anzurechnen und auszuzahlen."

Der Berufung war das bezughabende Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes beigelegt.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 27. Juli 2012** wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt als unbegründet abgewiesen, indem nach einer ausführlichen Darlegung der entsprechenden Gesetzesbestimmungen sowie der Erläuterungen zum Budgetbegleitgesetz 2012 zusammenfassend festgestellt wurde, *dass die Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuer auf die Einkommensteuer nur zulässig sei, wenn sich aus dem zu versteuernden Einkommen gemäß § 33 Abs. 1 eine Einkommensteuer ergebe.*

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2011 sei ein Einkommen von 8.599,30 € ausgewiesen. Die Einkommensteuer für dieses Einkommen betrage 0,00 €. Lege man die sich aus § 24 Abs. 4 Z 4 zweiter Satz KStG 1988 ergebenden Begrenzung der Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer mit jenem Betrag, der die entstehende Körperschaftsteuerschuld über die sich für das laufenden Veranlagungsjahr zumindest vorzuschreibende Mindestkörperschaftsteuer übersteige, auf die Einkommensteuer um, sei eine Anrechnung im gegenständlichen Fall nicht möglich.

Mit Schreiben vom 13. August 2012 beantragte der Bw durch seinen steuerlichen Vertreter die Vorlage der Berufung zur Entscheidung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz (**Vorlageantrag**) und wendete Folgendes ein:

Der Wortlaut des § 9 Abs. 8 sehe weiterhin nur die Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer bei natürlichen Personen als Rechtsnachfolger vor. Daraus könne zwar abgeleitet werden, dass eine Rückerstattung der Mindestkörperschaftsteuern selbst in der geltenden Fassung nicht vorgesehen sei. Dagegen sei jedoch vorzubringen, dass in der Fassung vor dem Budgetbegleitgesetz 2012 die Rückerstattung von Mindestkörperschaftsteuerguthaben bei natürlichen Personen nach herrschender Ansicht erst nach § 9 Abs. 8, I. Satz ausgeschlossen gewesen sei, der die Anwendung von § 46 Abs. 2 EStG ausgeschlossen habe (Jakom, Umgründungssteuergesetz, § 9 Rz 362 mit weiteren Nachweisen). Da der Ausschluss der Anwendung von § 46 Abs. 2 in § 9 Abs. 8 in der geltenden Fassung nicht mehr vorgesehen sei, sei nunmehr auch eine Rückerstattung von Mindestkörperschaftsteuern bei natürlichen Personen (unter Beachtung des Betriebserfordernisses) möglich. Dies bedeute, dass die Anrechnung von übernommenen Mindestkörperschaftsteuerguthaben gleichrangig mit anderen Steuervorauszahlungen zu erfolgen habe. Es sei daher ein Mindestkörperschaftsteuerguthaben anzurechnen, wenn sich bei der Veranlagung keine Einkommensteuerschuld ergebe. Daher sei das Mindestkörperschaftsteuerguthaben wie eine Einkommensteuervorauszahlung zu behandeln. Ergebe sich keine Einkommensteuerschuld, so sei auch das Mindestkörperschaftsteuerguthaben wie eine Einkommensteuervorauszahlung rückerstattungsfähig.

Mit **Vorlagebericht** vom 29. August 2012 wurde die gegenständliche Berufung vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

I) Streitpunkt:

Strittig war im gegenständlichen Berufungsverfahren die Frage, in welchem Ausmaß gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG idF des Budgetbegleitgesetzes 2012 (BGBl I 112/2011) nicht verrechnete Mindeststeuern, die nach einer Umwandlung auf den Bw (= Einzelunternehmer) als Rechtsnachfolger übergegangen sind, anrechenbar seien bzw. ob sich hieraus eine Gutschrift an Einkommensteuer ergeben könne.

II) Sachverhalt:

Aufgrund der Aktenlage ergibt sich der folgende **unstrittig festgestellte Sachverhalt:**

Der Bw war bis 2010 Alleingesellschafter der Fa. S GmbH (Beteiligung 100%). Im Rahmen einer verschmelzenden Umwandlung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes per 31.12.210

ging das Unternehmen auf ihn als natürliche Person über. Der Betrieb des (Nachfolge)Einzelunternehmens war Ende 2011 noch aufrecht. Im Zuge der Umwandlung waren von der GmbH auf den nunmehrigen Einzelunternehmer bzw. ehemaligen Alleingesellschafter (= Bw) insgesamt 15.634,38 € an verrechenbarer Mindeststeuer übergegangen, deren Anrechnung der Bw im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2011 begehrte.

Da sich aufgrund der erklärungsgemäß in Ansatz gebrachten Einkommensteuerbemessungsgrundlagen jedoch im Rahmen des Einkommensteuerbescheides 2011 vom 14. Juni 2012 keine bzw. eine Einkommensteuerschuld von 0,00 € ergab, wurde die beantragte Mindeststeuer nicht angerechnet bzw. gutgeschrieben.

Gegen diese Vorgangsweise erhob der Pflichtige Berufung, indem er einwendete, dass sich in der Neufassung des § 9 Abs. 8 UmgrStG im Gegensatz zu dessen Vorgängerbestimmung der letzte Satz, wonach die Anwendung von § 46 Abs. 2 EStG 1988 ausgeschlossen sei, nicht mehr finde. Die Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer könne daher auch zu einer Gutschrift führen.

III) Rechtliche Beurteilung:

Zum dargestellten Sachverhalt wurden **folgende rechtliche Erwägungen** angestellt:

1. § 9 Abs. 8 des Bundesgesetzes, mit dem abgabenrechtliche Maßnahmen bei der Umgründung von Unternehmen getroffen und das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Bewertungsgesetz 1955, das Strukturverbesserungsgesetz und das Finanzstrafgesetz geändert werden
(Umgründungssteuergesetz - UmgrStG), BGBI. Nr. 699/1991 in der Fassung BGBI. Nr. 201/1996 (Strukturanpassungsgesetz 1996), lautete folgendermaßen:

"(8) Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 24 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, die bis zum Umwandlungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, 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 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 gilt für natürliche Personen als Rechtsnachfolger mit der Maßgabe, 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."

2. Mit Erkenntnis vom 30. Juni 2011, G 15/11, hob der **Verfassungsgerichtshof** die Wortfolge "nach Berücksichtigung der in § 46 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988

genannten Beträge" im dritten Satz des § 9 Abs. 8 UmgrStG aus durchaus nachvollziehbaren Erwägungen (nämlich weil es von zufälligen Umständen abhänge, ob derartige in § 46 Abs. 1 EStG 1988 angeführte Vorauszahlungsbeträge oder durch Steuerabzug einbehaltene Beträge vorlägen) auf.

Gleichzeitig hielt er zu dem ebenfalls in Prüfung gezogenen letzten Satz des § 9 Abs. 8 UmgrStG fest, dass dies verhindere, dass die Mindeststeuern (im Fall einer niedrigeren Einkommensteuerschuld) zum Ausweis einer Gutschrift führen. Schon im Prüfungsbeschluss hatte er zum Ausdruck gebracht, dass keine verfassungsrechtlichen Bedenken dagegen bestünden, dass Mindeststeuern bei jenen Gesellschaftern, die nach ihrem Ausscheiden aus der Kapitalgesellschaft einkommenslos seien, nicht mehr berücksichtigt würden. Im Hinblick darauf bestünden aber auch keine Bedenken, wenn eine Verrechnung der Mindeststeuern nur "im Ausmaß entstehender Einkommensteuerschulden" (so der vorletzte Satz des § 9 Abs. 8 leg.cit.) erfolge.

Weiters hielt das Höchstgericht fest, dass eine Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer im Fall der Umwandlung sinnvollerweise auf die Fortführung des Betriebes abzustellen hätte und dass es dem Gedanken der Umwandlung entspreche, die Verrechnungsmöglichkeit ab der Betriebsveräußerung auszuschließen.

3. In Reaktion auf das angeführte Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes kam es im Rahmen des **Budgetbegleitgesetzes 2012, BGBI I 112/2011**, zu einer **Neuformulierung des § 9 Abs. 8 UmgrStG**, sodass diese Bestimmung nun folgendermaßen lautet:

*"(8) Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 24 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, die bis zum Umwandlungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, sind den Rechtsnachfolgern ab 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 Z 4 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 gilt für natürliche Personen als Rechtsnachfolger, wenn der Betrieb nach § 7 Abs. 1 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 dieses Betriebes entfällt, eine Anrechnung vorzunehmen." (Fettdruck durch ho. Berufungsbehörde)*

§ 9 Abs. 8 UmgrStG in dieser neuen Fassung ist **erstmals bei der Veranlagung 2011** (also für den berufungsgegenständlichen Zeitraum) anzuwenden (Z 19, 3. Teil UmgrStG).

4. Wie aus dem Vergleich der alten und der neuen Fassung der Bestimmung des § 9 Abs. 8 UmgrStG unschwer zu erkennen ist, wurde deren Wortlaut insofern geändert, als die vom

Verfassungsgerichtshof in Prüfung gezogenen letzten beiden Sätze der Altfassung durch einen letzten Satz in der Neufassung ersetzt wurden.

5. In den Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2012 (1494 der Beilagen XXIV. GP) wurde in diesem Zusammenhang Folgendes angeführt:

"Der Verfassungsgerichtshof, G 15/11-7, hat in § 9 Abs. 8 vorletztem Satz die Wortfolge "nach Berücksichtigung der in § 46 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Beträge" als verfassungswidrig aufgehoben. Der Verfassungsgerichtshof hat auch ausgesprochen, dass eine Anrechnung der Mindeststeuer "sinnvollerweise auf die Fortführung des Betriebes abzustellen hätte und dass es dem Gedanken der Umwandlung entspricht, die Verrechnungsmöglichkeit ab der Betriebsveräußerung bzw. –einstellung auszuschließen". An diesen Aussagen des Verfassungsgerichtshofes orientiert sich die Neuregelung und stellt auf das Vorhandensein des aus der Umwandlung hervorgegangenen Betriebes ab. Aus Praktikabilitätsgründen soll das bloße Vorhandensein des Betriebes ausreichen, wodurch weder eine sinngemäße "Vergleichbarkeitsprüfung" im Sinne des § 4 Z 1 lit. c noch eine Zuordnung der Mindeststeuern zu allfälligen Teilbetrieben vorzunehmen ist. Erforderlich ist, dass am Ende des jeweiligen Kalenderjahres, zu dem eine Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuern erfolgen kann, dieser Betrieb noch vorhanden ist. Sollte der Betrieb vor Ende des Kalenderjahres aufgegeben oder veräußert werden, ist auf den Veräußerungs- oder Aufgabegewinn im Sinne des § 24 EStG 1988 eine Anrechnung vorzunehmen."

6. Diesen Ausführungen ist zu entnehmen, dass nach der **Intention des Gesetzgebers** durch die Neuformulierung des § 9 Abs. 8 UmgrStG jenen grundsätzlichen und damit verfassungsrechtlich gesicherten Aussagen entsprochen werden sollte, die der Gerichtshof in seinem Erkenntnis vom 30. Juni 2011, G 15/11, vorgegeben hatte; hiebei hatte es sich um folgende maßgebliche Feststellungen gehandelt:

- keine vorrangige Verrechnung der Einkommensteuerschuld mit Vorauszahlungsbeträgen bzw. Beträgen, die durch Steuerabzug einbehalten worden sind, gemäß § 46 Abs. 1 EStG 1988 (daher Aufhebung der entsprechenden Wortfolge als verfassungswidrig);
- keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen eine Verrechnung der Mindeststeuern nur im Ausmaß entstehender Einkommensteuerschuld;
- Feststellung, dass eine Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer im Fall der Umwandlung sinnvollerweise auf die Fortführung des Betriebes abzustellen hätte und dass es dem Gedanken der Umwandlung entspreche, die Verrechnungsmöglichkeit ab der Betriebsveräußerung bzw. –einstellung auszuschließen.

Hätte der Gesetzgeber darüber hinaus ein über die vom Verfassungsgerichtshof durch dessen diesbezügliche Aussagen abgesteckten Grenzen hinausgehendes Verrechnungsregime vorsehen wollen, hätte dies logischerweise einen entsprechenden Niederschlag in den zitierten Erläuterungen finden müssen.

7. Im gegenständlichen Berufungsverfahren war nun zu prüfen, ob der Gesetzgeber seiner offensichtlichen Intention durch die neu formulierte Bestimmung gerecht wurde. Dies hatte im Wege der **Interpretation der entsprechenden Norm** zu geschehen, wobei hierbei die für die Interpretation von Gesetzen maßgeblichen allgemeinen Interpretationsregeln gemäß § 6 ABGB heranzuziehen waren. Nach übereinstimmender Lehre und Rechtsprechung sind nämlich auch im Verwaltungsrecht die Auslegungsvorschriften des ABGB anzuwenden (siehe hiezu zB Ritz, BAO⁴, § 21 Tz 1 mwN; Rummel, ABGB-Kommentar, Band I, Wien 1983, § 6 Rz 2 mwN).

Für die Auslegung einer Gesetzesvorschrift ist der in ihr zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den diese hineingestellt ist, maßgebend (VwGH 22.1.1993, 91/17/0151; 20.11.1997, 95/15/0012). Ziel der Auslegung ist es, den objektiven Willen einer Vorschrift zu erfassen. Diesem Auslegungsziel dienen die grammatischen, die systematischen, die teleologischen und die historische Auslegung. Diese Auslegungsmethoden schließen einander nicht gegenseitig aus, sondern ergänzen sich (VwGH 7.9.1989, 89/16/0067; Ritz, a.a.O., § 21 Tz 2).

8. Im Zusammenhang mit dieser gebotenen Interpretation sei noch einmal der maßgebliche **letzte Satz der Bestimmung des § 9 Abs. 8 UmgrStG idF BGBI I 112/2011** in der für den berufungsgegenständlichen Zeitraum 2011 gültigen Fassung zitiert:

"§ 24 Abs. 4 Z 4 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 gilt für natürliche Personen als Rechtsnachfolger, wenn der Betrieb nach § 7 Abs. 1 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 dieses Betriebes entfällt, eine Anrechnung vorzunehmen."

Aufgrund des ersten Halbsatzes dieser Bestimmung hat § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 – nicht auch § 24 Abs. 4 Z 1 – 3 KStG 1988! – für natürliche Personen als Rechtsnachfolger Geltung.

9. Gemäß **§ 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988** gilt für unbeschränkt steuerpflichtige inländische Kapitalgesellschaften und diesen vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften Folgendes:

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.

10. Aus dieser Bestimmung ergibt sich **zusammenfassend** Folgendes (siehe hiezu auch *Feckter* in Quantschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, KStG 1988¹⁹, § 24 Rz 66 bis 69; UFS 26.9.2007, RV/1905-W/04; 29.4.2011, RV/1057-L/10):

- A)** Die Mindeststeuer ist grundsätzlich – zeitlich unbegrenzt – wie eine Vorauszahlung anzurechnen.
- B)** Diese Anrechnung ist jedoch betraglich auf zweierlei Weise begrenzt:
 - a) Erste Begrenzung:** Die Mindeststeuer ist nur in dem Ausmaß anzurechnen, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt. Diese Begrenzung betrifft das "**Mindeststeuerjahr**", das ist das Jahr der Vorschreibung der Mindeststeuer. Nur der Betrag, mit dem die Mindeststeuer die auf das tatsächliche Einkommen entfallende Tarifsteuer übersteigt, wird wie eine Vorauszahlung behandelt.
 - b) Zweite Begrenzung:** Diese Begrenzung betrifft das **Anrechnungsjahr**. Eine Anrechnung kann nur mit jenem Betrag erfolgen, mit dem die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld eines Veranlagungszeitraumes den sich für diesen Zeitraum ergebenden nach Z 1 bis 3 zu ermittelnden Betrag an Mindeststeuer übersteigt. Z 1 bis 3 des § 24 Abs. 4 KStG 1988 regeln Höhe und Umfang der bei unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und diesen vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften anfallenden Mindeststeuerpflicht. Es ist in diesem Zusammenhang also die **Differenz zwischen tatsächlicher Körperschaftsteuerschuld und Mindeststeuer** für den betreffenden Zeitraum zu ermitteln. Durch diese Begrenzung ist auch sichergestellt, dass es durch die Anrechnung von Mindeststeuern zu keiner Gutschrift kommen kann. Die anrechenbare Mindeststeuer aus Vorperioden vermag nur die **allenfalls anfallende**, die Mindeststeuer übersteigende Tarifsteuer auf gegebenenfalls Null zu reduzieren (UFS 26.9.2007, RV/1905-W/04; *Feckter*, a.a.O., § 24 Rz 70).

11. § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 ist aufgrund seiner Einbettung in das Körperschaftsteuergesetz und der Bezugnahme auf Körperschaften grundsätzlich eine im Rahmen der Berechnung der Körperschaftsteuerschuld heranzuziehende Vorschrift.

Durch den Verweis in § 9 Abs. 8 UmgrStG bringt der Gesetzgeber aber eindeutig zum Ausdruck, dass die in dieser Vorschrift getroffenen Anordnungen auch bei der Besteuerung von natürlichen Personen zu berücksichtigen sind, wenn nach der Umwandlung noch nicht verrechnete Mindeststeuern aus der Zeit davor vorhanden sind, der Rechtsnachfolger eine natürliche Person ist und der Betrieb am Ende des Jahres, für das die Anrechnung erfolgen soll, noch vorhanden ist.

Dass eine Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuer in den folgenden Veranlagungszeiträumen bei einer natürlichen Person nur im Rahmen des

Einkommensteuerverfahrens erfolgen kann, darf wohl als unstrittig angenommen werden, da sich dies klar aus der allgemeinen Systematik des österreichischen Steuerrechts ergibt, wonach die Besteuerung des Einkommens von natürlichen Personen nach dem Einkommensteuergesetz zu einer Einkommensteuerschuld, jene des Einkommens von Körperschaften nach dem Körperschaftsteuergesetz zu einer Körperschaftsteuerschuld führt. Andernfalls wäre diese gesetzliche Anordnung mit dem Hinweis auf diese Bestimmung des Körperschaftsteuergesetzes völlig sinnentleert. Vielmehr kann ihr nur die Aussage entnommen werden, dass die vor der Umwandlung entstandenen und noch nicht verrechneten Mindeststeuern **nach den Prinzipien des § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 auch bei natürlichen Personen anzurechnen** sind, was aber natürlich nur auf Einkommensteuerebene passieren kann.

12. Liest man nun die Bestimmungen des **§ 9 Abs. 8 KStG 1988 in der Fassung des Budgetbegleitgesetzes 2012 und des § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 zusammen**, so ergibt sich Folgendes:

Vor der Umwandlung entstandene und noch nicht verrechnete Mindeststeuern sind auch bei natürlichen Personen wie Vorauszahlungen anzurechnen.

Die oben dargelegte **erste Begrenzung** kann bei der Besteuerung einer natürlichen Person im Rahmen der Einkommensteuer nur den Betrag von 0,00 € ergeben, da die Vorschreibung einer Mindeststeuer im Einkommensteuergesetz nicht vorgesehen ist. Sie kann daher eine allenfalls anfallende Tarifsteuer niemals übersteigen.

Anders verhält es sich aber mit der **zweiten Begrenzung** laut § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988, die sich auf den **Unterschiedsbetrag zwischen tatsächlicher Einkommensteuerschuld und Mindeststeuer** (tatsächliche Steuerschuld abzüglich Mindeststeuer!) bezieht.

Stellt man die sich tatsächlich ergebende Einkommensteuerschuld dem Ergebnis der Mindeststeuerberechnung, das bei natürlichen Personen mangels Vorliegens einer Mindeststeuerpflicht wiederum nur 0,00 € sein kann, gegenüber, so ergibt sich ein entsprechender Anrechnungsbetrag in der Höhe der tatsächlichen Einkommensteuerschuld.

Wenn diese – wie im gegenständlichen Fall – ebenfalls 0,00 € beträgt, so errechnet sich konsequenterweise auch ein Anrechnungsbetrag von 0,00 € (= Differenz zwischen Einkommensteuerschuld für das Anrechnungsjahr/0,00 € und sich für das Anrechnungsjahr ergebendem Mindeststeuerbetrag/0,00 €).

Damit ist gewährleistet, dass – ebenso wie nach der Zielsetzung bei der Anrechnung auf Körperschaftsteuerebene – die Verrechnung der Mindeststeuer zu keiner Gutschrift im Anrechnungsjahr führen soll, was auch der Verfassungsgerichtshof in seinem zitierten Erkenntnis vom 30.6.2011, G 15/11, als verfassungsrechtlich unbedenklich erachtet hat.

13. Damit wird diese Auslegung aber auch der sich aus **§ 6 ABGB** ergebenden in allen Rechtsgebieten anwendbaren Grundregel gerecht, wonach einem Gesetz in der Anwendung kein anderer Verstand beigelegt werden darf, als welcher aus der eigentümlichen Bedeutung der Worte in ihrem Zusammenhang und aus der klaren Absicht des Gesetzgebers hervorleuchtet (siehe hiezu auch VwGH 23.2.2001, 98/06/0240; 20.2.2003, 2001/06/0057).

14. Dass diese Interpretation auch "**der klaren Absicht des Gesetzgebers**" entspricht, wurde bereits oben dargestellt.

Durch die Neuformulierung des § 9 Abs. 8 UmgrStG sollte den vom Verfassungsgerichtshof abgesteckten verfassungsrechtlichen Vorgaben Rechnung getragen werden und es ist absolut kein Grund ersichtlich, warum der Gesetzgeber in Reaktion auf jenes Erkenntnis, durch welches die verfassungsrechtliche Unbedenklichkeit der Einschränkung der Verrechnung der Mindeststeuern auf das Ausmaß entstehender Einkommensteuerschulden bestätigt worden war, dennoch eine entsprechende Verrechnung über dieses Ausmaß hinaus vorsehen hätte sollen. Vielmehr war sein Bestreben nach einer Gleichsetzung mit der Anrechnung auf Körperschaftsteuerebene – also eine Beibehaltung der bisherigen Vorgangsweise in dem vom Verfassungsgerichtshof festgestellten Ausmaß – naheliegend.

15. Dem Einwand des Bw's, dass sich in der aktuellen Bestimmung der letzte Satz der früheren Bestimmung "§ 46 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 ist nicht anzuwenden", aus dem sich die eingeschränkte Verrechnung der Mindeststeuern ergeben habe, nicht mehr finde, ist zu entgegnen, dass sich dieser aufgrund der dezidierten Anordnung der Geltung des "§ 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988" in Bezug auf natürliche Personen in gesetzeskonformer Interpretation erübriggt hatte.

16. Gemäß **§ 46 Abs. 2 EStG 1988** wird, wenn die Einkommensteuerschuld kleiner ist als die Summe der Beträge, die nach Abs. 1 (Anm.: für den Veranlagungszeitraum festgesetzte Vorauszahlungen, durch Steuerabzug einbehaltene Beträge) anzurechnen sind, der Unterschiedsbetrag gutgeschrieben.

17. Der Hinweis auf die Nichtanwendbarkeit dieser Bestimmung in der vormaligen Fassung des § 9 Abs. 8 UmgrStG sagt nichts Anderes aus, als sich bereits ohnehin aus der Anordnung der Geltung des § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 ergibt.

Fraglich ist in diesem Zusammenhang, ob nicht bereits in der älteren Fassung des § 9 Abs. 8 UmgrStG der Hinweis auf die Nichtanwendbarkeit des § 46 Abs. 2 EStG 1988 entbehrlich gewesen wäre. Wenn sich aber der Gesetzgeber damals entschlossen hat, wegen des bloß allgemeinen Verweises auf § 24 Abs. 4 KStG 1988 die Beschränkung der Verrechnung zu bekräftigen, so ist dies verständlich.

Aufgrund des nunmehr expliziten Verweises auf § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 in der Neufassung

war dies jedoch nicht mehr nötig und kann aus dem Weglassen des vormals letzten Satzes der ursprünglichen Bestimmung des § 9 Abs. 8 UmgrStG aus den dargelegten Gründen der nunmehrigen Bestimmung des § 9 Abs. 8 UmgrStG kein anderer Sinn zugeschrieben werden als der, der sich aus deren beschriebener Interpretation ergibt.

18. Weiters ist darauf hinzuweisen, dass sich der Bedarf auf den expliziten Hinweis der Nichtanwendbarkeit des § 46 Abs. 2 EStG 1988 für den damaligen Gesetzgeber offenbar auch wegen der Bezugnahme auf § 46 Abs. 1 EStG 1988 im vorletzten Satz der Bestimmung des § 9 Abs. 8 UmgrStG alter Fassung ergeben hatte.

Aufgrund der Neuformulierung des § 9 Abs. 8 UmgrStG im Zuge des Budgetbegleitgesetzes 2012 erübrigte sich aber generell eine Bezugnahme auf § 46 (sowohl Abs. 1 als auch 2!) EStG 1988, da **Basis für die Anrechnung der Mindeststeuer** beim Einzelunternehmer als Rechtsnachfolger nach einer Umwandlung **dem Grunde und der Höhe** nach allein die gesetzlichen Bestimmungen des **§ 9 Abs. 8 UmgrStG iVm § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988** sind.

§ 46 Abs. 1 EStG 1988, auf die sich Abs. 2 dieser Bestimmung bezieht (arg.: "... nach Abs. 1 ..."), regelt hingegen die Anrechnung folgender Beträge auf die Einkommensteuerschuld:

- 1. Die für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Vorauszahlungen,*
- 2. die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen."*

Bei der Mindestkörperschaftsteuer, die beim Einzelunternehmer gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG anzurechnen ist, handelt es sich jedoch naturgemäß **nicht um für den Veranlagungszeitraum festgesetzte Vorauszahlungen**, sondern um solche (noch bei der ehemaligen Körperschaft vorgeschriebene) aus früheren Veranlagungszeiträumen.

Der Hinweis auf § 46 Abs. 2 EStG 1988 war sohin nicht notwendig; die Berechtigung zur und das Ausmaß der Anrechnung (inklusive deren Grenzen) der Mindeststeuer beim Einzelunternehmer als Rechtsnachfolger nach einer Umwandlung ergeben sich vielmehr bereits allein aus den gesetzlichen Grundlagen der §§ 9 Abs. 8 UmgrStG iVm 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988.

19. Demnach soll – ebenso wie bei Körperschaften als Rechtsnachfolgern, deren Steuerschuld nach den Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes zu berechnen ist – auch bei natürlichen Personen, deren Steuerschuld sich nach den Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes bemisst, die **Verrechnung der Mindeststeuer insofern eingeschränkt** sein, als eine Anrechnung dieses Betrages mit jenem Betrag begrenzt ist, mit dem die entstehende Steuerschuld (Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerschuld) die für das

laufende Veranlagungsjahr vorzuschreibende Mindeststeuer übersteigt (= Differenz zwischen Steuerschuld und Mindeststeuer für das Anrechnungsjahr). Da bei natürlichen Personen mangels Anwendbarkeit der Ziffern 1 – 3 des § 24 Abs. 4 KStG 1988 keine Mindeststeuer im Anrechnungsjahr anfällt (diese somit 0,00 € beträgt!), kann – wie bereits dargelegt – das Ergebnis der Differenzrechnung zwischen tatsächlich entstehender Einkommensteuerschuld im Anrechnungsjahr (= 0,00 €) und den sich für diesen Zeitraum ergebenden Betrag an Mindeststeuer (= 0,00 €) ebenfalls nur 0,00 € betragen.

20. Der vom Bw zitierten Ansicht von *Stefaner* in Kofler, UmgrStG § 9 Rz 362, dass aufgrund der Neufassung des § 9 Abs. 8 UmgrStG und des Wegfalles deren vormals letzten Satzes nunmehr eine Rückerstattung von Mindestkörperschaftsteuer bei natürlichen Personen möglich erscheine, da mangels Mindestkörperschaftsteuerschuld von natürlichen Personen bei diesen die Beschränkungen, die für unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften gelten, für Rechtsnachfolger nicht greifen würden (so auch *Wurm* in Taxlex 2012, 99ff), kann sohin aufgrund der dargelegten Erwägungen nicht gefolgt werden.

Der Umstand, dass bei natürlichen Personen keine Mindeststeuer anfällt, hat im Zusammenhang mit der klaren Absicht des Gesetzgebers nicht zu bedeuten, dass die Begrenzung des 2. Satzes des § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 hier nicht anwendbar wäre. Er kann vielmehr nur zu dem Ergebnis führen, dass der tatsächlichen Einkommensteuerschuld eben nur eine Mindeststeuer im Betrag von 0,00 € gegenüberzustellen ist (in diesem Sinne auch *Feckter* in Quatschnigg/Renner/Schellmann/Stöger, a.a.O., § 24 Rz 69, wo von einer Tarifsteuer gesprochen wird, "die betragsmäßig über dem Betrag einer möglichen Mindeststeuer" liegen kann).

21. Dem Bw ist seinen Ausführungen im Vorlageantrag zwar insofern zuzustimmen, als gemäß § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 Mindeststeuern grundsätzlich wie Vorauszahlungen im Sinne des § 45 des Einkommensteuergesetzes 1988 anzurechnen sind. Allerdings unterliegt die Anrechnung – wie sich aus der Zusammenschau von § 9 Abs. 8 UmgrStG iVm § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 in gesetzeskonformer Interpretation ergibt – der dargestellten Begrenzung. Da sich aufgrund des angefochtenen Einkommensteuerbescheides keine Einkommensteuerschuld ergab, konnte demnach mangels entsprechendem (positivem) Differenzbetrag keine Mindeststeuer gutgeschrieben werden. Der Bescheid war sohin nicht mit Rechtswidrigkeit belastet.

22. Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 6. Dezember 2012