



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Name, in Adresse, vertreten durch ECA TPH Steuerberatung GmbH, 8700 Leoben, Waasenplatz 1, vom 5. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wr. Neustadt, vom 28. Oktober 2008 betreffend Einkommensteuer 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Herr Name (Berufungswerber, Bw.) brachte die Steuererklärung betreffen Einkommensteuer (ESt) 1997 am 3. Oktober 2008 elektronisch ein. Er erklärte Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit von € -1.593,45, Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von € 227,89 sowie Einkünfte gem. § 31 EStG aufgrund der Liquidation der Frima GmbH in Höhe von € 5.533,17 wobei er für letztere Einkünfte die Anwendung des halben Durchschnittsteuersatzes gem § 37 Abs. 1 EStG beantragte. Weiters bezog er im Zeitraum 1. Jänner 2007 bis 31. Dezember 2007 Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit.

Im bekämpften ESt-Bescheid wurden vom Finanzamt (FA) die Einkünfte gem. § 31 EStG aus der Liquidation der Frima GmbH nach entsprechenden Ermittlungshandlungen mit € 16.122,21 angesetzt und dem halben Durchschnittsteuersatz gem § 37 Abs 1 EStG unterzogen. Die übrigen Einkünfte wurden erklärungsgemäß veranlagt.

In der rechtzeitig eingebrachten Berufung vom 5. November 2008 wurde die Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuerbeträgen (Mikö) der liquidierten Frima GmbH auf die Einkommensteuerzahllast des Bw. beantragt und begründend ausgeführt, dass die bis zur Beendigung der Liquidation vorgeschriebenen Mikö Beträge im Gesamtausmaß von € 12.655,68 im Ausmaß der vom Bw. gehaltenen Beteiligung an der GmbH iHv 99% somit mit € 12.529,12 als Einkommensteuervorauszahlung des Bw. zu behandeln seien.

Noch nicht verrechnete Mikö-Beträge seien in vielen unternehmensrechtlichen Bilanzen als Forderung gegenüber dem FA in den Aktiva ausgewiesen und würden daher einen Vermögensgegenstand darstellen. Dieser Vermögensgegenstand werde im Rahmen der Verteilung des Abwicklungsendvermögens an die Gesellschafter verteilt, damit komme dem Bw. ein Anspruch auf Verrechnung der anteilig bezahlten Mikö der Frima GmbH im Ausmaß von 99% mit seiner Einkommensteuer zu.

Die Nichtverrechnung der anteiligen Mikö verletze den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Wäre die Frima GmbH als Einzelunternehmen geführt worden, hätte eine den Bestimmungen des § 24 EStG entsprechende Betriebsaufgabe erfolgen müssen und eine allenfalls zuviel entrichtete Einkommensteuer wäre bei der Veranlagung gutgeschrieben worden. Im Zuge von Liquidationen von Kapitalgesellschaften gingen aufgrund der vorweg vereinnahmten Mikö zuviel bezahlte Körperschaftsteuerzahlungen jedoch unter. Damit werde die juristische Person schlechter gestellt als die natürliche Person und der Gleichheitsgrundsatz verletzt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. November 2008 wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen und darauf verwiesen, dass aufgrund der Liquidation die Körperschaft ohne Rechtsnachfolger erloschen sei. Mangels Vorliegen einer steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge könnten noch nicht verrechnete Mikö Beträge daher nicht auf die ehemaligen Gesellschafter übergehen und seien daher auch nicht bei der Einkommensteuerveranlagung des Bw. zu berücksichtigen.

Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sei nicht verletzt, da die Rechtsformwahl jedem Unternehmer frei stehe und die Vorschreibung einer Mikö mit der Rechtsform der GmbH verbunden sei.

Im rechtzeitig eingebrachten Vorlageantrag wurde kein weiteres Vorbringen erstattet.

Über die Berufung wurde erwogen:

Folgender unstrittiger Sachverhalt wird der Entscheidung zugrunde gelegt:

Der Bw. hielt 99% der Anteile an der Frima GmbH, welche nach erfolgter Liquidation im Jahr 2007 gelöscht worden war. Im Zeitpunkt der Löschung der GmbH standen auf ihrem Abgabenkonto verrechenbare Mikö Beträge von € 12.655,68 für kommende Veranlagungszeiträume zur Verfügung.

Strittig ist die Frage, ob diese noch nicht verrechneten Mikö-Beträge im Zuge einer Liquidation der Kapitalgesellschaft anteilig auf die Gesellschafter übergehen und bei diesen mit ESt-Zahllasten verrechenbar sind.

Die liquidierte Frima GmbH ist eine juristische Person des privaten Rechts und gem § 1 Abs 1 und Abs 2 Z 1 KStG ein eigenes unbeschränkt steuerpflichtiges Steuersubjekt.

Gem § 24 Abs 4 Z 1 KStG ist für unbeschränkt steuerpflichtige inländische 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 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.

Die Mindeststeuer ist gem Z 4 leg. cit. 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 Z 1 leg. cit. für diesen Veranlagungszeitraum ergebenden Betrag übersteigt.

Eine Verrechnung der Mikö mit Einkommensteuerschulden der Gesellschafter ist weder im KStG noch im EStG vorgesehen.

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. –(voraus)zahlungen des einen Steuersubjekts haben daher keine unmittelbare Auswirkung auf die jeweiligen Ertragsteuerbescheide und/oder –zahllasten des anderen Steuersubjekts. Geht eines der beiden Steuersubjekte unter, ergibt sich aus diesem Umstand allein ebenfalls keine unmittelbare Wirkung auf die Ertragssteuern des anderen Steuersubjekts.

Beim Tod des Gesellschafters gehen die Gesellschaftsanteile im Wege einer Gesamtrechtsnachfolge (Erben) oder Einzelrechtsnachfolge (Legatäre) über, daraus ergeben sich keine unmittelbaren Auswirkungen auf die Ertragsteuer der Kapitalgesellschaft. Die Gesamtrechtsnachfolger treten in alle – daher auch in die steuerlichen - Rechte und Pflichten des Verstorbenen ein.

Geht eine Kapitalgesellschaft durch Löschung aus dem Firmenbuch unter, erhalten die Gesellschafter im Zuge der der Löschung vorgelagerten Liquidation das aufgebrauchte Kapital zurück. Ein allfälliger Liquidationsgewinn wird analog früherer Gewinnausschüttung gem § 31 iVm § 37 Abs 1 EStG der Einkommensteuer unterzogen. Die Verteilung des Liquidationsgewinnes stellt keine Rechtsfolge des Untergangs der Kapitalgesellschaft dar, sondern ist eine Voraussetzung für die Löschung aus dem Firmenbuch. Die Steuerpflicht endet mit der rechtswirksamen Beendigung des Abwicklungsverfahrens, falls ein solches gesetzlich vorgesehen ist (Putschögl-Bauer-Mayr, Die Körperschaftsteuer, Rz 200 zu § 1). 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 Mikö Zahlungen verbunden.

Das Umgründungssteuergesetz (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.

Gem. § 9 Abs 8 UmgrStG sind Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 24 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes 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 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.

Bei dem bestehenden Beteiligungsverhältnis des Bw. von 99% an der Kapitalgesellschaft wäre eine verschmelzende Umwandlung auf den Hauptgesellschafter möglich gewesen. Im Zuge dieser Umwandlung wären daher gem. § 9 Abs 8 UmgrStG alle noch nicht verrechneten Mindestkörperschaftsteuerbeträge auf den Bw. als Gesamtrechtsnachfolger übergegangen und hätten mit seinen Einkommensteuerzahllasten verrechnet werden können.

Die vom Bw. angeführte gleichheitswidrige Behandlung von Vorauszahlungen von Körperschaften im Verhältnis zu Einkommensteuerzahlungen von natürlichen Personen kann schon daher nicht erkannt werden, als der Gesetzgeber die Möglichkeit einräumt noch nicht verrechnete Mikö Beträge im Wege einer steuerlichen Gesamtrechtsnachfolge durch Umwandlung auf die Gesellschafter bei diesen abzugsfähig zu machen.

Der Bw. hat als Mehrheitsgesellschafter der Frima GmbH von der Möglichkeit der Umwandlung und der damit verbundenen Verrechnung der Mikö mit seiner Einkommensteuerzahllast jedoch keinen Gebrauch gemacht.

Ergänzend wird darauf verwiesen, dass mit dem Vorbringen betreffend den Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz (Gleichmäßigkeit der Besteuerung), die Verletzung eines verfassungsrechtlich geschützten Rechtes behauptet wird. Die Entscheidung darüber, ob eine derartige Rechtsverletzung vorliegt, obliegt nicht dem Unabhängigen Finanzsenat, sondern unterliegt der ausschließlichen Prüfungskompetenz des Verfassungsgerichtshofes, der hierüber gemäß Art. 144 Abs. 1 B-VG erkennt.

Wien, am 11. März 2010