

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Ri in der Beschwerdesache des A, W, über die Beschwerde gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 13. Oktober 2008, St.Nr. 123 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2007 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

A (im Folgenden kurz Beschwerdeführer = Bf) war alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer bei der Ges (im Folgenden kurz Gesellschaft = Ges), deren Löschung von Amts wegen gemäß § 40 FBG am TTMMJJ in das Firmenbuch eingetragen wurde.

Das Finanzamt für den 9., 18. und 19. Bezirk und Klosterneuburg erließ für den Bf am 13. Oktober 2008 den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 und setzte die Einkommensteuer, ausgehend von einem Einkommen in Höhe von € 30.402,63, mit € 8.105,34 fest, wobei die in der Steuererklärung geltend gemachte Verrechnung der Mindestkörperschaftsteuer der Ges in Höhe von € 8.913,32 nicht berücksichtigt wurde. Begründend führte das Finanzamt aus, dass lediglich im Falle von Umgründungen nach dem Umgründungssteuergesetz (UmGrStG) die Verrechnung der Mindestkörperschaftsteuer auf den übernehmenden Rechtsnachfolger übergehe. Die Gesamtrechnachfolge müsse sich aus § 19 BAO oder § 9 Abs. 8 UmGrStG ergeben.

Am 17. November 2008 ersuchte der Bf um Verlängerung der Rechtsmittelfrist bis zum 17. Dezember 2008. Eine bescheidmäßige Erledigung ist unterblieben, womit von einer stillschweigenden Stattgabe des Ansuchens auszugehen ist (UFS vom 29.06.2007, RV/1451-W/07). Mit Schreiben vom 20. November 2008 wurde rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung (nunmehr Beschwerde) erhoben. Der Bf ersuchte darin, die von ihm geltend gemachte Mindestkörperschaftsteuer seinem Abgabekonto, in eventu dem wieder zu eröffnenden Abgabekonto der Ges, gutzuschreiben.

Begründend führte er aus, dass der Gesetzgeber bei der Abfassung der gesetzlichen Bestimmung den Eintritt der amtswegigen Löschung trotz Fortbestehen von Forderungen und Verbindlichkeiten nicht bedacht hätte. Zudem widerspreche die Bestimmung dem Gleichheitsgrundsatz, da zwischen Umgründung und amtswegiger Löschung aus dem Firmenbuch differenziert würde. Die Löschung einer GmbH habe bloß deklarative Wirkung; die Gesellschaft bestehe solange fort, als noch verwertbares und verteilbares Gesellschaftsvermögen vorhanden sei. Dies läge im vorliegenden Fall vor, da die gegenständliche GmbH Aktivvermögen in Form der Mindestkörperschaftsteuer aufweise. Im Zuge der am 17. Februar 2009 erfolgten Rechtsmittelvorlage stellte das Finanzamt fest, dass in Streit stünde, ob bei einer amtswegigen Löschung einer GmbH die Mindestkörperschaftsteuer gutzuschreiben wäre.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 und Abs. 2 Z. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) ist die Ges mit Sitz in Wien eine juristische Person des privaten Rechts und damit eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft.

Gemäß § 24 Abs. 4 Z. 1 KStG 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.

Abweichend von Z. 1 beträgt gemäß § 24 Abs. 4 Z. 3 KStG die Mindeststeuer für unbeschränkt steuerpflichtige Gesellschaften mit beschränkter Haftung in den ersten fünf Jahren ab Eintritt in die unbeschränkte Steuerpflicht für jedes volle Kalendervierteljahr 125 Euro und in den folgenden fünf Jahren für jedes volle Kalendervierteljahr 250 Euro.

Gemäß § 24 Abs. 4 Z. 4 KStG ist die Mindeststeuer 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.

Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 24 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, die bis zum Umwandlungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, sind gemäß § 9 Abs. 8 UmGrStG 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 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. § 46 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 ist nicht anzuwenden.

Als eigenständiges Rechts- und Steuersubjekt ist die GmbH Trägerin von Rechten und Pflichten. Durch ihren Untergang verliert sie ihre Rechte und Pflichten, insbesondere die Verwertungsrechte an der Mindestkörperschaftsteuer. Der Bf kann selbst – wie im vorliegenden Fall – als hundertprozentiger Gesellschafter nur durch eine gesetzlich vorgesehene Gesamtrechtsnachfolge in die Rechte und Pflichten der untergegangenen GmbH eintreten und somit die Verrechnung mit geleisteten Körperschaftsteuerzahlungen in Anspruch nehmen. Der Gesetzgeber hat allerdings eine Verwertungsmöglichkeit durch eine natürliche Person lediglich im Fall des § 9 Abs. 8 UmGrStG im Zuge der Umwandlung normiert.

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass es zu keiner Umwandlung im Sinne des UmgrStG kam, womit die gesetzlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 8 UmGrStG iVm § 24 Abs. 4 Z 4 KStG nicht erfüllt sind.

Wenn der Bf vorbringt, dass die Bestimmung des § 9 Abs. 8 UmGrStG den Gleichheitsgrundsatz verletze und damit verfassungswidrig sei, ist dem Folgendes entgegenzuhalten:

Hat ein ordentliches Gericht gegen die Anwendung einer Verordnung aus dem Grund der Gesetzwidrigkeit, einer Kundmachung über die Wiederverlautbarung eines Gesetzes (Staatsvertrages) aus dem Grund der Gesetzwidrigkeit, eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit oder eines Staatsvertrages aus dem Grund der Rechtswidrigkeit Bedenken, so hat es gemäß Art. 89 Abs. 2 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) den Antrag auf Aufhebung dieser Rechtsvorschrift beim Verfassungsgerichtshof zu stellen. Gemäß Art. 135 Abs. 4 B-VG ist Art. 89 B-VG auf die Verwaltungsgerichte und den Verwaltungsgerichtshof sinngemäß anzuwenden.

Der Verfassungsgerichtshof hat schon mehrmals ausgesprochen, dass er keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Einhebung der Mindestkörperschaftsteuer und deren Berechnung vom Mindestgrund- bzw. -stammkapital hat (VfGH 05.03.1998, B2195/97, B2207/97, B2254/97; VfGH 24.01.1997, G388/96; VfGH 30.06.2011, G15/11).

Das UmgrStG soll den Steuerpflichtigen die Möglichkeit geben, ihre betrieblichen Tätigkeiten in einem anderen Rechtskleid weiterzuführen, ohne dabei durch die im allgemeinen Steuerrecht geltende Tausch- und Liquidationsbesteuerung gehindert zu werden. Dieser Grundsatz findet sich auch in § 9 Abs. 8 UmGrStG, wonach die geleistete Mindestkörperschaftsteuer nur nach erfolgter Gesamtrechtsnachfolge angerechnet wird. Es liegt im Ermessen des Gesetzgebers aus steuerpolitischen Motiven für ungleiche Tatbestände unterschiedliche Regelungen zu schaffen. Das Bundesfinanzgericht sieht

daher von einem Antrag zur Gesetzesprüfung der § 9 Abs. 8 UmGrStG und § 24 Abs. 4 Z 4 KStG an den Verfassungsgerichtshof ab.

Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer ordentlichen 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.

Im gegenständlichen Fall ist die ordentliche Revision nicht zulässig, weil die gegenständliche Entscheidung auf einer unstrittigen Gesetzesanwendung beruht. Die Frage der Verfassungsmäßigkeit der Bestimmung stellt keine Rechtsfrage dar, die vom Verwaltungsgerichtshof zu überprüfen ist.

Wien, am 28. April 2017