



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 18. Mai 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Deutschlandsberg Leibnitz Voitsberg vom 16. April 2009 betreffend Einkommensteuer für 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), welche im verfahrensgegenständlichen Zeitraum ausschließlich Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit erzielte, reichte die Einkommensteuererklärung für 2008 am 14. April 2009 elektronisch ein.

Der erklärungskgemäß ergangene Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 16. April 2009 erbrachte eine Abgabengutschrift in Höhe von 258,73 Euro, wobei eine Anrechnung von Lohnsteuer in Höhe von 569,61 Euro erfolgte.

Dagegen brachte die Bw. in der Berufung vom 18. Mai 2009 vor, dass sie in den Jahren 2000-2005 gemeinsam mit ihrem Gatten (mit je 50% Gesellschaftsanteilen) Gesellschafter-Geschäftsführerin einer GmbH gewesen sei. Im Jahr 2005 sei die GmbH in eine KG umgewandelt worden. Im Jahr 2006 sei die KG liquidiert worden. Da die GmbH keinen Gewinn erwirtschaftet habe, sei die von der GmbH einbezahlte Mindestkörperschaftsteuer im Gesamtausmaß von 7.499,38 Euro auf die (ehemaligen) Gesellschafter (= Bw. und Gatte)

übertragen worden. Die Bw. ersuche hiermit um Auszahlung des aliquoten Anteils dieser Mindestkörperschaftsteuer in Höhe von 3.749,69 Euro auf ihr Konto. Zur Frage der Zulässigkeit einer Auszahlung dieses Betrages als Guthaben im Lichte des § 9 Abs. 8 UmgrStG iVm § 46 Abs. 2 EStG 1988 werde Folgendes ausgeführt: Die Bw. sei nunmehr lediglich unselbständig (als Beamtin) beschäftigt und werde auch in Zukunft keine selbständige Tätigkeit mehr ausüben. Daher könne sie im Lichte dieser Bestimmungen wohl niemals die Auszahlung der entrichteten Mindestkörperschaftsteuern erreichen. Im Vergleich dazu könne ein nach einer Umwandlung gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG weiterhin selbständig Tätiger seine Mindestkörperschaftsteuer zumindest mit einer eventuellen Einkommensteuernachzahlung gegenrechnen. In Ermangelung einer solchen bleibe der Bw. dieser Zugang aber verwehrt. Sie räume daher dem Bund (der Republik Österreich) zwangsläufig ein zinsenloses Darlehen auf Lebenszeit ein. Aus diesen Gründen bedeute eine Verweigerung der Auszahlung dieses Betrages einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz und somit verfassungswidrige Willkür. Für eine derartige Vorgangsweise bestehe keine sachliche Rechtfertigung. Nach dem Dafürhalten der Bw. liege hier eine sog. echte Rechtslücke vor. Wenn eine solche, also eine planwidrige Unvollständigkeit, innerhalb des positiven Rechts gegeben sei, dürfe diese durch eine analoge Anwendung (Ergänzung) gesetzlicher Bestimmungen geschlossen werden (VwGH 7.9.2006, 2006/16/0044). Eine (planwidrige) Gesetzeslücke sei nämlich immer dort anzunehmen, wo das Gesetz, gemessen an seiner eigenen Absicht und der immanenten Teleologie, unvollständig, also ergänzungsbedürftig sei und seine Ergänzung nicht etwa einer vom Gesetzgeber gewollten Beschränkung widerspreche. Ein Abweichen vom Gesetzeswortlaut sei laut VwGH 27.4.2005, 2001/14/0114, nur dann zulässig, wenn eindeutig feststehe, dass der Gesetzgeber etwas anderes gewollt als er zum Ausdruck gebracht habe, so beispielsweise, wenn den Gesetzesmaterialien mit eindeutiger Sicherheit entnommen werden könne, dass der Wille des Gesetzgebers tatsächlich in eine andere Richtung gegangen sei, als sie in der getroffenen Regelung zum Ausdruck komme. Genau das sei hier aber der Fall. Der Gesetzgeber habe beim Personenkreis des § 9 Abs. 8 UmgrStG (nur) jene Personen im Auge gehabt, die den Betrieb selbständig weiter führen (sollen). Für diesen Kreis liege – wie bereits erwähnt – eine Ausgleichsmöglichkeit vor. Auf jene Personen, die ihre selbständige Tätigkeit - aus welchen Gründen auch immer (zB Pensionsantritt, usw.) - nicht fortführen, sei bei dieser Regelung offenbar vergessen worden. Auch die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage stellten nur auf selbständig tätige Rechtsnachfolger ab. Dabei nütze auch die zeitlich unbeschränkte Möglichkeit der Geltendmachung nichts, wenn eine selbständige Tätigkeit nicht wieder aufgenommen werde. § 9 Abs. 8 UmgrStG sei daher zulässigerweise per analogiam wie folgt zu ergänzen: „§ 46 Abs. 2 EStG 1988 ist in jenen Fällen, in denen eine Anrechnung auf die Einkommensteuer erfolgen kann, nicht anzuwenden“. Eine Rücksprache

des Gatten der Bw. beim zuständigen Legisten im BMF habe ergeben, dass das gegenständliche Problem bereits bekannt sei und Vieles für die von der Bw. hier geäußerte Rechtsansicht spreche. Die Bw. ersuche daher nochmals um Auszahlung des Mindestkörperschaftsteueranteiles in Höhe von 3.749,69 Euro. Falls ihrem Ansinnen nicht Rechnung getragen werden sollte, werde sie den Gang zum VfGH beschreiten.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rechtsgrundlagen

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.

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.

2. Feststehender Sachverhalt

Unstrittig ist, dass die Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuern der Bw. potentiell zusteht. Unstrittig ist auch die Höhe ihres Einkommens, die darauf entfallende Einkommensteuer und die anrechenbare Lohnsteuer.

3. Rechtliche Würdigung

Aus der oben wiedergegebenen Bestimmung des § 9 Abs. 8 UmgrStG ergibt sich, dass Mindeststeuern erst nach Berücksichtigung der in § 46 Abs. 1 EStG 1988 genannten Beträge anzurechnen sind und mit der danach sich ergebenden Einkommensteuer begrenzt sind. § 46 Abs. 2 EStG 1988 ist nicht anzuwenden. *Somit können die Mindeststeuern zu keinem Guthaben führen* (vgl. Hügel/Mühlehner/Hirschler, Umgründungssteuergesetz Kommentar, § 9 Rz 45; Wundsam/Zöchling/Huber/Khun, UmgrStG², ErgBd 1997, § 9 Rz 23).

Das Finanzamt hat daher die in Rede stehenden Normen gesetzeskonform angewandt, weil eine Anrechnung von Mindeststeuern erst dann erfolgen kann, wenn von der Einkommensteuerschuld die in § 46 Abs. 1 EStG 1988 genannten Beträge abgezogen worden sind und danach ein über Null liegender Betrag verblieben ist. Im Berufungsfall hat aber bereits die anrechenbare Lohnsteuer ein Guthaben ergeben, weshalb hier eine Anrechnung von Mindeststeuern nicht in Betracht kommt.

Zur - behaupteten - planwidrigen Gesetzeslücke und Zulässigkeit eines Analogieschlusses wird Folgendes bemerkt:

Wo gesetzliche Bestimmungen eindeutig sind und keine planwidrige Unvollständigkeit erkennen lassen, ist für die Anwendung der Gesetzesanalogie kein Raum (vgl. VwGH 7.9.2006, 2006/16/004, mwN).

Ein Abweichen vom Gesetzeswortlaut wäre auch nur dann zulässig, wenn eindeutig feststünde, dass der Gesetzgeber etwas anderes gewollt als er zum Ausdruck gebracht hat, so beispielsweise, wenn den Gesetzesmaterialien mit eindeutiger Sicherheit entnommen werden könnte, dass der Wille des Gesetzgebers tatsächlich in eine andere Richtung gegangen ist, als sie in der getroffenen Regelung zum Ausdruck kommt (vgl. VwGH 27.4.2005, 2001/14/0114, mwN).

Davon kann aber im vorliegenden Fall offenbar keine Rede sein (vgl. § 9 Abs. 8 letzter Satz UmgrStG; Parlamentarische Materialien-Nationalrat, GP XX RV 72 und Zu 72 AB 95 S. 16.: *„(...) bei natürlichen Personen ist die Anrechenbarkeit auf die sich in einem Folgejahr ergebende Einkommensteuerschuld zu beziehen, sie kann allerdings mangels Geltung des § 46 Abs. 2 EStG 1988 nicht zu einem Guthaben führen (...)“*).

Allerdings verweist die Bw. zu Recht darauf, dass die hier in Rede stehende Anrechnung teilweise von Zufälligkeiten abhängt, was uU zu Zweifeln an einer sachgerechten Regelung Anlass bieten könnte (vgl. UFS 11.12.2006, RV/2319-W/06).

Dem Unabhängigen Finanzsenat steht jedoch die Beurteilung, ob die Bw. durch den angefochtenen Bescheid wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes in ihren Rechten verletzt wird, nicht zu, weil gemäß Art. 18 B-VG die Abgabenbehörden die geltenden Gesetze zu vollziehen haben, solange sie nicht vom Verfassungsgerichtshof aufgehoben worden sind.

Somit war wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Graz, am 1. März 2010