

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. NN in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Straub + Partner Steuer- und Unternehmensberatungs GmbH, Nordstraße 4, 5301 Eugendorf, gegen den Bescheid des FA XYZ vom 23.10.2012 betreffend Einkommensteuer 2011 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Sachverhalt

Angefochten ist der Einkommensteuerbescheid 2011.

Verfahren

Im beschwerdegegenständlichen Jahr wurde die Einkommensteuer (Abgabengutschrift) mit 2,00 € festgesetzt (Bescheid vom 23.10.2012).

Gegen diesen Bescheid erhob die Beschwerdeführerin durch ihre steuerliche Vertreterin mit Schriftsatz vom 6.11.2012 Berufung, da die Mindest-Körperschaftsteuer in Höhe von 6.716,93 € nicht gutgeschrieben worden sei. Auf die Berufungsausführungen wird verwiesen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22.11.2012 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Auf die Begründung wird verwiesen.

Mit Vorlageantrag vom 4.12.2012 beantragte die Beschwerdeführerin, ihre Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen und verwies zur Begründung auf ihre Berufungsausführungen.

In weiterer Folge legte das Finanzamt die Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Gemäß Art. 151 Abs. 51 Z 8 B-VG wurde mit 1. Jänner 2014 der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 bei dieser Behörde anhängigen Verfahren ging auf das Verwaltungsgericht des Bundes für Finanzen über. Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind am 31. Dezember 2013 anhängige Berufungen vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen. Das Verfahren betreffende Anbringen wirken ab 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Die Ergebnisse des Ermittlungsverfahrens vor dem Bundesfinanzgericht wurden in Wahrung des Parteienghört dem Finanzamt durch Übersendung der Unterlagen (Vorhalt vom 10.2.2016, Vorhaltsbeantwortung vom 29.2.2016 samt Umwandlungsplan vom 24.9.2002, Protokoll der Generalversammlung vom 24.9.2002, Schenkungsvertrag vom 15.12.2009, Antrag an das Firmenbuchgericht vom 16.12.2009), auf deren Inhalt verwiesen wird, zur Kenntnis gebracht.

Festgestellter Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin war ursprünglich an der H GmbH als Gesellschafterin im Ausmaß von 75 % beteiligt (Gesellschaftsvertrag vom 1.4.1992). In der Generalversammlung vom 24.9.2002 wurde die Umwandlung der Gesellschaft nach den Vorschriften des Umwandlungsgesetzes (errichtende Umwandlung gemäß § 5 UmwG) unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art. II UmgrStG durch Übertragung des Unternehmens im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in eine Personengesellschaft unter Beibehaltung der ursprünglichen in der H GmbH übernommenen Stammeinlagen (B 25 % als Komplementärin, Beschwerdeführerin 75 % als Kommanditistin) beschlossen. Zu diesem Zweck erfolgte die Gründung einer Kommanditerwerbsgesellschaft unter der Firma H GmbH Nfg KEG. Mit Eintragung der Umwandlung bei der übertragenden Kapitalgesellschaft (H GmbH) im Firmenbuch ist das Vermögen der H GmbH einschließlich der Verbindlichkeiten auf den Nachfolgerechtsträger (H GmbH Nfg KEG) übergegangen und die H GmbH gleichzeitig erloschen. Auf die näheren Bestimmungen im Umwandlungsplan und im Protokoll der Generalversammlung der H GmbH jeweils vom 24.9.2002 wird verwiesen. Die H GmbH Nfg KEG führte in weiterer Folge das von der H GmbH betriebene Unternehmen fort.

Mit Schenkungsvertrag vom 15.12.2009 übergab die Beschwerdeführerin mit Wirkung 31.12.2009 ihren KEG-Anteil zur Gänze an B, die den Betrieb ab 2010 als Gesamtrechtsnachfolgerin im Sinne des § 142 UGB als nichtprotokolliertes Einzelunternehmen weiterführte. Dieser Betrieb war Ende 2011 noch aufrecht.

Aus der Umwandlung der H GmbH in die H GmbH Nfg KEG im Jahr 2002 ist die Mindest-Körperschaftsteuer anteilig auf die beteiligten Gesellschafterinnen übergegangen. Der Anteil an Mindest-Körperschaftsteuer für die Beschwerdeführerin betrug in Summe 6.927,54 €. 2003 wurde ein Teil dieser Mindest-Körperschaftsteuer in Höhe von 210,61 € im Zuge der Einkommensteuerveranlagung in Abzug gebracht. Die verbleibende Mindest-Körperschaftsteuer beträgt 6.716,93 €.

Die Beschwerdeführerin erzielte im beschwerdegegenständlichen Jahr neben Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 2.346,07 € Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 78,34 €, die durch den Pauschbetrag für Werbungskosten auf 0,00 € reduziert wurden. Das Einkommen belief sich nach Abzug der Topf-Sonderausgaben in Höhe von 346,03 € auf 2.000,04 €. Für die Ermittlung des Steuersatzes (Progressionsvorbehalt) wurde zudem Notstandshilfe von insgesamt 7.653,05 € berücksichtigt, sodass ein Umrechnungszuschlag von 219,51 € ermittelt wurde. Die Steuer nach Abzug der Absetzbeträge wurde mit 0,00 € und aufgrund der Erstattung gemäß § 33 Abs. 8 EStG 1988 (10 % der SV-Beiträge, maximal 110 €) die erstattungsfähige Negativsteuer mit 1,60 € und die Rundung gemäß § 39 Abs. 3 EStG 1988 mit 0,40 € ermittelt, sodass sich eine festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift) von 2,00 € ergab.

Die Beschwerdeführerin begehrt nunmehr die Anrechnung der verbliebenen Mindest-Körperschaftsteuer in Höhe von 6.716,93 €, was zu einer Gutschrift von 6.718,93 € führen würde.

Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus der Aktenlage und den im Zuge des Ermittlungsverfahrens vorgelegten Unterlagen.

Rechtslage

Gemäß § 46 Abs. 1 EStG 1988, BGBl. 400/1988 idF BGBl. I 84/2002, 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. Ist die Einkommensteuerschuld kleiner als die Summe der Beträge, die nach Abs. 1 anzurechnen sind, so wird der Unterschiedsbetrag gutgeschrieben (Abs. 2).

Gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG, BGBl. 699/1991 idF BGBl. 201/1996 (Strukturanpassungsgesetz 1996), sind Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 24 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, die bis zum Umwandlungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet 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.

Gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG, BGBl. 699/1991 idF BGBl. I 112/2011, sind Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 24 Abs. 4 des

Körperschaftsteuergesetzes 1988, die bis zum Umwandlungsstichtag entstanden und noch nicht verrechnet 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 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.

Gemäß 3. Teil Z 19 UmgrStG (Übergangs- und Schlussbestimmungen) ist § 9 Abs. 8 UmgrStG in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl I 112/2011 erstmals bei der Veranlagung 2011 anzuwenden (BudBG 2012, BGBl I 112/2011).

Gemäß § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 idF AbgÄG 2005, BGBl I 161/2005, gilt für unbeschränkt steuerpflichtige inländische Kapitalgesellschaften und diesen vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen 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.

Rechtliche Erwägungen

Strittig ist, inwieweit die Mindest-Körperschaftsteuer nach der für das Beschwerdejahr geltenden Rechtslage zu einer Gutschrift führen kann. Weiters ist strittig, ob im Fall der Rechtsnachfolge natürlicher Personen nach Umwandlung am Ende des Jahres vom Vorhandensein des Betriebes ganz allgemein oder beim Steuerpflichtigen selbst auszugehen ist.

Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 30.6.2011, G15/11, die Wortfolge „nach Berücksichtigung der in § 46 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Beträge“ im dritten Satz des § 9 Abs. 8 des Bundesgesetzes, mit dem abgabenrechtliche Maßnahmen bei der Umgründung von Unternehmen getroffen werden und ua. das Einkommensteuergesetz 1988 und das Körperschaftsteuergesetz 1988 geändert werden (Umgründungssteuergesetz – UmgrStG), BGBl. 699/1991 in der Fassung BGBl. 201/1996, mit der Begründung als verfassungswidrig aufgehoben (gültig ab 19.8.2011), dass es von zufälligen Umständen abhängt, ob derartige in § 46 Abs. 1 EStG 1988 angeführte Vorauszahlungsbeträge oder durch Steuerabzug einbehaltene Beträge vorlägen.

Hingegen hat er den letzten Satz des § 9 Abs. 8 UmgrStG, BGBl. 699/1991 in der Fassung BGBl. 201/1996, nicht als verfassungswidrig aufgehoben, da dies verhindere, dass die Mindeststeuern (im Fall einer niedrigen Einkommensteuerschuld) zum Ausweis einer Gutschrift führten. Schon im Prüfungsbeschluss hatte der Verfassungsgerichtshof 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 auch keine Bedenken dagegen, dass eine Verrechnung der Mindeststeuern nur „im Ausmaß entstehender Einkommensteuerschulden“ (so der vorletzte Satz des § 9 Abs. 8 UmgrStG) erfolge.

In diesem Erkenntnis führte der Verfassungsgerichtshof zudem aus, eine Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer hätte im Fall der Umwandlung sinnvollerweise auf die Fortführung des Betriebes abzustellen; es entspreche dem Gedanken der Umwandlung, die Verrechnungsmöglichkeit ab der Betriebsveräußerung auszuschließen.

Die aufgrund des obigen VfGH-Erkenntnisses durch das Budgetbegleitgesetz 2012 geänderte Bestimmung des § 9 Abs. 8 UmgrStG im Zusammenhang mit § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 ergibt nunmehr, dass vor der Umwandlung entstandene und noch nicht verrechnete Mindeststeuern auch bei natürlichen Personen wie Vorauszahlungen anzurechnen sind.

Demnach ist die Anrechnung der Mindeststeuer mit jenem Betrag begrenzt, mit dem die tatsächlich entstehende Steuerschuld den sich aus § 24 Abs. 4 Z 1 bis 3 KStG 1988 ergebenden Betrag übersteigt. Betreffend anrechenbare Mindeststeuern setzt der Rechtsnachfolger somit die Eigenschaft der umgewandelten Kapitalgesellschaft dahingehend fort, dass deren Verrechnungsschranke weiterhin gilt. Eine Anrechnung von offener Mindestkörperschaftsteuer ist daher nur auf Einkommensteuer möglich, die den Betrag von 1.750 € im Veranlagungsjahr übersteigt; der verbleibende Rest an Mindeststeuer steht allenfalls in den Folgejahren zur Verrechnung als Vorauszahlung zur Verfügung. Dass die Anrechnung offener Mindestkörperschaftsteuer bei natürlichen Personen keine Gutschrift ergeben kann, ist bereits Ausfluss aus dem Verweis des § 9 Abs. 8 UmgrStG auf § 24 Abs. 4 Z 4 KStG 1988 (BFG 19.8.2015, RV/7101225/2013; UFS 6.12.2012, RV/1025-L/12).

§ 24 Abs. 4 Z 4 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 gilt für natürliche Personen als Rechtsnachfolger nur dann, wenn der Betrieb im Anrechnungsjahr noch vorhanden ist. Ob vom Vorhandensein des Betriebes ganz allgemein oder beim Steuerpflichtigen selbst auszugehen ist, ergibt sich daraus nicht.

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 20.11.1997, 95/15/0012; VwGH 22.1.1993, 91/17/0151). Ziel der Auslegung ist es, den objektiven Willen einer Vorschrift zu erfassen. Diesem

Auslegungsziel dienen die grammatikalische, die systematische, die teleologische und die historische Auslegung. Diese Auslegungsmethoden schließen einander gegenseitig nicht aus, sondern ergänzen sich (VwGH 7.9.1989, 89/16/0067).

Aus dem Gesetzeswortlaut des § 9 Abs. 8 UmgrStG geht deutlich hervor, dass § 24 Abs. 4 Z 4 KStG für natürliche Personen als Rechtsnachfolger nur dann Geltung hat, wenn der Betrieb nach § 7 Abs. 1 UmgrStG am Ende des Jahres, für das die Anrechnung erfolgen soll, noch vorhanden ist. Der Umstand, dass der Betrieb lediglich in irgendeiner Art und Weise weiterbesteht bzw. das „bloße Vorhandensein des Betriebes“ wird jedoch nur dann ausreichen, wenn der Betrieb (bzw. Betriebsanteil) am Ende des Jahres, für das die Anrechnung erfolgen soll, nicht veräußert worden ist.

Diese Interpretation ergibt sich aus dem letzten Halbsatz des § 9 Abs. 8 UmgrStG. Da nicht davon ausgegangen werden kann, dass der Gesetzgeber überflüssige Regelungen erlässt, kann die Sonderregel für Veräußerungsgewinne *„wenn der Betrieb nach § 7 Abs. 1 am Ende des Jahres, für das die Anrechnung erfolgen soll, noch vorhanden ist“* nur so ausgelegt werden, dass auf das Vorhandensein des Betriebes am Ende des Jahres beim Steuerpflichtigen selbst abzustellen ist. Denn wenn der von ihm während des Jahres mit Gewinn verkaufte Betrieb (bzw. Betriebsanteil) nur irgendwo bzw. bei irgendjemandem vorhanden sein müsste, wäre das Vorhandensein des Betriebes am Ende des Jahres beim Käufer bereits ausreichend für eine Anrechnung der Mindest-Körperschaftsteuer beim Verkäufer (vgl. BFG 15.3.2016, RV/7100623/2014).

Die Beschwerdeführerin hat ihren Kommanditanteil an der H GmbH Nfg KEG mit Schenkungsvertrag vom 15.12.2009 mit Wirkung 31.12.2009 zur Gänze an B übergeben, sodass bei ihr selbst Ende 2011 kein Betrieb (bzw. Betriebsanteil) mehr vorhanden war. Eine Anrechnung der verbliebenen Mindest-Körperschaftsteuer in Höhe von 6.716,93 € im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung 2011 ist daher nicht möglich, zumal eine solche Anrechnung zu einer nicht erlaubten Gutschrift führen würde.

Zulässigkeit einer 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.

Hinsichtlich der Interpretation des § 9 Abs. 8 UmgrStG idF BGBl I 112/2011 liegt keine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor. Eine Revision ist daher zulässig.

