



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der R, vertreten durch Dr. Wolfgang Przyborski GmbH, 9872 Millstatt, Mirnockstraße 37, vom 2. Mai 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg vom 31. März 2011 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.), welche im verfahrensgegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und aus Kapitalvermögen erzielte, reichte die Einkommensteuererklärung für 2009 am 29. März 2011 elektronisch ein.

Der erklärungskgemäß ergangene Einkommensteuerbescheid für 2009 vom 31. März 2011 erbrachte eine Abgabengutschrift in Höhe von 669,00 Euro.

Die steuerliche Vertretung der Bw. beantragte in der Berufung den in der Einkommensteuererklärung unter der Kennzahl 309 „anzurechnende Mindest-Körperschaftsteuer nach Umwandlung (§ 9 Abs. 8 UmgrStG) angesetzten Betrag von EUR 1.750,-- anzurechnen bzw. auszuführen und begründete diesen Antrag damit, dass die Bw. im Jahr 2008 Alleingesellschafterin einer GmbH gewesen sei, die mit Stichtag 31.05.2008 in eine KG umgewandelt worden sei. Da die GmbH im Jahr 2008 keinen Gewinn erwirtschaftet habe, ging die von ihr für dieses Jahr entrichtete Mindest-KöSt in Höhe von EUR 1.750,-- im Zuge

der Umwandlung gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG auf die Alleingesellschafterin über. Da das Einkommen der Bw. im Jahr 2009 so gering gewesen sei, dass keine Einkommensteuer festzusetzen war, habe das Finanzamt, gestützt auf die Vorschrift des § 9 Abs. 8 UmgrStG die Anrechnung bzw. Auszahlung des gegenständlichen Betrages versagt. Die oben angeführten Wortfolgen des § 9 Abs. 8 UmgrStG würden dazu führen, dass die Berücksichtigung von Mindeststeuern einer umgewandelten Kapitalgesellschaft bei dem vormaligen Gesellschafter von zufälligen Umständen abhängen, und diese Vorschriften daher unsachliche und damit gleichheitswidrige Ergebnisse zeigten. Diesbezüglich habe auch der Verfassungsgerichtshof Bedenken und diese in seinem Beschluss B 412/10 – 6 vom 4. Dezember 2010 zum Ausdruck gebracht und weiters ein Prüfungsverfahren angeordnet, wobei – sollten diese Bedenken zutreffen – zu ihrer Beseitigung die vorangeführten Wortfolgen des § 9 Abs. 8 UmgrStG zur Gänze aufzuheben wären.

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.

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 sind 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 der Alleinerzieherabsetzbetrag 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 und UFS RV/0821-G/09 vom 1.3.2010).

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.

Wien, am 26. Juli 2011