

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin XX als Vorsitzende, den Richter Y sowie die fachkundigen Laienrichter Z und Z1 im Beisein der Schriftführerin S in der Beschwerdesache des Bf., Ort1, vertreten durch die Confida Hermagor Wirtschaftstreuhand GmbH, Gösseringlände 7, 9620 Hermagor, gegen den Bescheid des Finanzamtes Spittal Villach, vertreten durch HR Dr. Arno Kohlweg, vom 20.05.2011, betreffend Körperschaftsteuer 2007 in der Sitzung am 09.06.2016 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Der beschwerdeführende Verein (Bf.) mit Sitz in A wurde im Jahre 1992 gegründet. Der Bf. bezweckt nach seinen Statuten (Punkt III.) die Förderung der Nahversorgung der Bevölkerung in ländlichen Gemeinden mit Wirtschaftsgütern des täglichen Bedarfs sowie die Förderung der Wirtschaftstätigkeit der in diesem Bereich angesiedelten Landwirte und Kleingewerbetreibenden. Die Vereinsziele sollen vor allem durch die Schaffung von Einkaufsmöglichkeiten im Dorf, durch die Erschließung von Absatzmöglichkeiten für die Produkte der Vereinsmitglieder sowie durch Vorträge, Versammlungen, Herausgabe eines Mitteilungsblattes und Diskussionsabende erreicht werden.

Der Vereinszweck wurde u.a. durch die (ebenfalls im Jahre 1992 erfolgte) Gründung der B (kurz: GmbH), an der sich der Bf. mehrheitsbeteiligte, verwirklicht.

Die GmbH betrieb bis 31.12.2006 in A ein Gemischtwareneinzelhandelsgeschäft. Ab 01.01. 2007 verpachtete die GmbH dieses Geschäft.

In der außerordentlichen Geneneralversammlung vom 12.07.2007 fasste der Bf. (zu diesem Zeitpunkt Alleingesellschafter) den Beschluss, die GmbH durch Übertragung

ihres Vermögens als Ganzes mit Gesamtrechtsnachfolgewirkung auf ihn, den Bf. als Nachfolgeunternehmer nach den Bestimmungen des Umwandlungsgesetzes auf Grund der Schlussbilanz zum 31.01.2007 sowie des errichteten Umwandlungsplanes vom gleichen Tag mit Inanspruchnahme der umgründungssteuerrechtlichen Begünstigungen des Artikels II des Umgründungssteuergesetzes umzuwandeln.

Die Umwandlung wurde mit Eingabe vom 12.07.2007 zur Firmenbuch Nr. 95251a der GmbH angemeldet. Am **01.12.2007** erfolgte die **Eintragung** der Umwandlung einhergehend mit der Löschung der Firma der GmbH im **Firmenbuch**.

Mit dieser Eintragung der Umwandlung ging das Vermögen der GmbH (einschließlich der Schulden) auf den Bf. über und die GmbH erlosch (§ 2 Abs. 2 Z. 1 und Z. 2 des Bundesgesetzes über die Umwandlung von Handelsgesellschaften – UmwG).

Durch die Umwandlung wurde der Bf. Gesamtrechtsnachfolger (§ 1 UmwG).

(Auch) Steuerrechtlich ist der Bf. Rechtsnachfolger der GmbH (§ 19 BAO).

Bei der GmbH (als übertragende Körperschaft) endete das Wirtschaftsjahr mit dem Umwandlungsstichtag, d.i.d. 31.12.2007 (§ 8 Abs. 1 UmgrStG). Ihr Einkommen ist so zu ermitteln, als ob der Vermögensübergang bereits mit Ablauf des Umwandlungsstichtages erfolgt wäre (§ 8 Abs. 3 UmgrStG).

§ 8 Abs. 3 UmgrStG gilt für den Rechtsnachfolger (den Bf.) mit Beginn des dem Umwandlungsstichtag folgenden Tages (§ 9 Abs. 1 Z. 3 UmGrStG).

Am **27.04.2009** langte beim Finanzamt zur Steuernummer (der bereits erloschenen GmbH) elektronisch eine Körperschaftsteuererklärung 2007 ein. Dieser sind neben den „Unternehmensdaten“ (Bff., Österreich, Steuernummer 1) „Allgemeine Daten“ (Bilanzstichtag 31.01.2007, „Klein“-GmbH „ja“ Branche Einzelhandel mit Nahrungs-/Genussmitteln, Getränke/Tabak, Dauer des Einkünfteermittlungszeitraumes, (Anzahl der Monate „1“) entnehmbar. (Negative) Einkünfte aus Gewerbebetrieb sind mit – 1.226,20 Euro ausgewiesen.

Am **20.05.2011** erließ das Finanzamt den nunmehr bekämpften, noch das (letzte) Rumpfwirtschaftsjahr der GmbH betreffenden Körperschaftsteuerbescheid. Da die GmbH zu diesem Zeitpunkt bereits erloschen war, wurde der Bescheid an den Bf. (als Rechtsnachfolger) adressiert.

Der Bescheid folgte der Erklärung (Einkünfte aus Gewerbebetrieb = Gesamtbetrag der Einkünfte) – 1.226,20 Euro, festgesetzte Körperschaftsteuer 0,00.

Zudem wurde im Bescheid auch die bisher noch der GmbH vorgeschriebene und von ihr auch entrichtete Körperschaftsteuervorauszahlung ausgewiesen („bisher war vorgeschrieben“), und zwar mit **1.312,50** (3 Quartale Mindest – KÖSt á 437,50 Euro). Dieser Betrag wurde dem Abgabenkonto zur oben angesprochenen Steuernummer auch gutgeschrieben.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. Berufung (nunmehr **Beschwerde**).

In derselben wird ausgeführt, dass die übertragende GmbH insgesamt 16.012,96 Euro Mindestkörperschaftsteuern entrichtet habe, die neben den (oben angesprochenen) 1.312,50 Euro im Bescheid als bisherige Körperschaftsteuervorauszahlungen als Gutschrift ausgewiesen und zur freien Rückzahlung an den Bf. dargestellt werden müsste. Mit der Beendigung der Rechtspersönlichkeit der GmbH sei nämlich ihre Mindestkörperschaftsteuerpflicht erloschen und damit der Anwendbarkeit sämtlicher Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes über die Verwendung und Anrechnung dieser bisherigen Mindestkörperschaftsteuerleistung der Boden entzogen.

Die bisher geleisteten und nichtverbrauchten Mindestkörperschaftsteuern stellten somit frei verfügbares Vermögen des Bf. dar, insbesondere auch deshalb, weil nach den Bestimmungen des Körperschaftsteuergesetzes nur Kapitalgesellschaften, und nicht auch sonstige juristische Personen des privaten Rechtes (wie beispielsweise der Bf. als Verein) der Mindestkörperschaftsteuerpflicht unterlägen.

Die Bf. ersuche daher, den angefochtenen Bescheid hinsichtlich der Mindestkörperschaftsteuer (von 16.012,96 Euro) zu berichtigen bzw. zu ergänzen.

Das **Finanzamt wies** die Berufung (nunmehr Beschwerde) **ab**.

Begründend wurde ausgeführt, dass im Falle einer Umgründung die bis zum Umwandlungstichtag entstandene und noch nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuer ab dem dem Umwandlungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr den Rechtsnachfolgern zugerechnet und bei diesen verrechnet werden könnte.

§ 9 Abs. 8 UmgrStG – so das Finanzamt - laute:

"Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 24 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes 1988, die bis zum Umwandlungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, 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 körperschaftsteuerpflichtige Rechtssubjekte als Rechtsnachfolger mit der Maßgabe, dass die Mindeststeuer in jenem Ausmaß, in dem sie die Körperschaftsteuerschuld übersteigt, wie eine Vorauszahlung im Sinne des § 45 EStG 1988 anzurechnen ist."

Die Mindestkörperschaftsteuerpflicht der übertragenden GmbH habe bis 31.12.2006 bestanden. Die Mindestkörperschaftsteuer des Jahres 2006 und nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuern der Vorjahre seien sohin nach § 9 Abs 8 UmgrStG dem Bf. ab dem dem Umwandlungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr zuzurechnen und könnten gegen allfällige Körperschaftschulden dieses Wirtschaftsjahres und in weiteren Jahren jeweils bis zur Höhe dieser Schulden verrechnet werden (Schwarzinger/Wiesner Umgründungssteuer Leitfaden Artikel II/18 S. 335).

Im **Vorlagebericht** wurde nochmals ausgeführt, dass die übertragende GmbH unbestritten Mindestkörperschaftsteuervorauszahlungen in Höhe von € 16.021,96 geleistet habe, die als sonstiger Vermögenswert auf den Bf. als Rechtsnachfolger übergegangen seien, der selbst – als sonstige juristische Person des privaten Rechts - keiner Mindestkörperschaftsteuerpflicht unterliege.

Der Bf. als Rechtsnachfolger, sei ein gemeinnütziger Verein, der durch die Umwandlung sämtliche Vermögenswerte und sämtliche Verpflichtungen der ehemaligen GmbH als ihr einziger Gesellschafter übernommen habe. Der Bf. nutze diese Vermögenswerte weiterhin für den Betrieb des Bf.. und damit für die Erfüllung des Vereinszweckes, wenn auch im Wege der Verpachtung.

Unter Anwendung der für gemeinnützige Vereine vorgesehenen Gewinnermittlungsvorschriften ergäben sich in absehbarer Zukunft keinerlei steuerwirksamen Einkünfte des Bf., der zudem auch noch nicht unwesentliche Verlustvorträge übernommen habe, die vorrangig mit etwaigen Gewinnen zu verrechnen seien.

Der vom Finanzamt zum Ausdruck gebrachte „Verrechnungszwang“ mit zukünftigen Körperschaftsteuerbelastungen des Bf. würde daher letztlich zu einer Versagung der Rückerstattung der Körperschaftsteuervorauszahlungen führen. Dies zöge im Endeffekt das unbefriedigende Ergebnis nach sich, dass der Bf., obwohl selbst keiner Mindestkörperschaftsteuerbelastung unterliegend, indirekt mit Körperschaftsteuern belastet werden würde.

Eine derartige Vorgehensweise heble die Begünstigung gemäß den §§ 34 ff. BAO für gemeinnützige Vereine aus, weil ein eindeutig übernommener Vermögenswert (die unverbrauchte Mindestkörperschaftsteuer) seines Wertes verloren gehe, was einer indirekten Steuerzahlung gleichkomme.

Zu Beginn der **Beschwerdeverhandlung** legte der steuerliche Vertreter die wirtschaftlichen Gründe für die Umgründung (keine Mindeststeuer- und Firmenbuchpflicht wie bei einer GmbH, vereinfachte Rechnungslegung durch einen Verein) nochmals dar.

Ergänzt wurde, dass sich der Umsatz des Vereines derzeit auf 600 Euro Miete monatlich belaufe, davon entfielen 500 Euro auf Raummiete (480 Euro müsse der Verein hierfür selbst wieder an Miete aufwenden) und 100 Euro auf die Miete von Geschäftsausstattungen.

Präzisiert wurde, dass sich der Umsatz der Pächterin im Jahre 2014 auf etwa 328.000 Euro belaufen habe. Der Betrieb des Geschäftes sei jedenfalls für die Nahversorgung und damit aus regionalpolitisch und volkswirtschaftlicher Sicht sehr wichtig.

Der steuerliche Vertreter hob zudem hervor, dass bei Gründung der GmbH auch die ansässige Bevölkerung Beiträge zum Zwecke der Errichtung des Geschäftes geleistet habe. Es sei fragwürdig, dass die Kapitalaufbringung der Bevölkerung nunmehr durch

die vom Finanzamt beabsichtigte Mindestkörperschaftbesteuerung dem Projekt wieder entzogen werden solle.

Der Amtsvertreter stellte den Sachverhalt nicht in Frage und führte aus, dass im gegenständlichen Fall eine Rechtsfrage zu beantworten sei.

Nach § 24 Abs. 4 KStG 1988 sei einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft jedenfalls Mindestkörperschaftsteuer vorzuschreiben. Mit der Mindestkörperschaftsteuerpflicht habe sich auch bereits der Verfassungsgerichtshof auseinander gesetzt: Im Erkenntnis VfGH vom 30.06.2011, G 15/11, beispielsweise, habe der Verfassungsgerichtshof ausgesprochen, es sei verfassungsrechtlich unbedenklich, wenn Mindestkörperschaftsteuern verloren gingen.

§ 9 Abs. 8 des UmGrStG sehe jedenfalls den Übergang nicht verbrauchter Mindestkörperschaftsteuerbeträge auf den Rechtsnachfolger vor. Erst gegen beim Rechtsnachfolger selbst anfallende Körperschaftsteuern könne diese übergegangene Mindestkörperschaftsteuer sodann verrechnet werden. Eine Gutschrift übergegangener Mindestkörperschaftsteuerbeträge schlechthin sei jedoch nicht vorgesehen.

Der steuerliche Vertreter erwiderte, dass der Umstand einer nicht ausdrücklich vorgesehenen Anrechnung der Steuer nicht den Ausschluss einer Anrechnung nach sich ziehe.

Die vom Amtsvertreter angesprochene Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes betreffe im Übrigen Umwandlungen auf eine natürliche Person. Höchstgerichtliche Judikatur zu einem Umgründungsvorgang, bei dem auf den Hauptgesellschafter, der eine juristische Person, die keine mindestkörperschaftsteuerpflichtige Körperschaft sei, umgewandelt werde, gebe es nach seinem Wissensstand – so der steuerliche Vertreter – nicht. Nach Literatur und Judikatur handle es sich bei der Mindestkörperschaftsteuer jedenfalls eindeutig um eine Steuervorauszahlung. Eine Steuervorauszahlung könne nicht zu einer endgültigen Steuerzahllast umgedeutet werden. Dies wäre jedoch der Fall, wenn man die Rückzahlung bei einem Verein, der selbst keine Körperschaftsteuer zu bezahlen habe, in Abrede stellen würde.

Es handle sich jedenfalls um ein Projekt (Nahversorgung) dessen Erhaltung einer ganzen Region zu Gute komme.

Der Amtsvertreter verwies noch auf zwei Entscheidungen des UFS, und zwar RV/3703-W/10 und RV/1025-L/12. Beide Entscheidungen erachteten nach § 24 Abs. 4 KStG 1988 nur eine Verrechnung von Mindestkörperschaftsteuern und keine Gutschrift derselben als zulässig.

Der Amtsvertreter hob überdies nochmals hervor, dass der Bf. an sich sehr wohl körperschaftsteuerpflichtig sei, jedoch unter Umständen in einzelnen Tätigkeitsbereichen nach dem § 34 ff BAO begünstigt werde. Es könne nicht sein, dass ein Verein, weil er bestimmte Begünstigungen in Anspruch nehme, die Mindestkörperschaftsteuer des Rechtsvorgängers gutgeschrieben erhalte.

Dies – so entgegnete der steuerliche Vertreter - könne sehr wohl der Fall sein. Das wirkliche Grundproblem liege aus seiner Sicht darin, dass es sich bei der Mindestkörperschaftsteuer um eine Steuervorauszahlung handle. Wenn es keine endgültige Steuerbelastung gebe, könne auch keine Mindestkörperschaftsteuer anfallen. Der Amtsvertreter beantragt abschließend die Abweisung der Beschwerde, der steuerliche Vertreter deren Stattgabe.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Gemäß § 24 Abs. 4 Z. 1 KStG 1988 haben inländische Gesellschaften mit beschränkter Haftung (als unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften) für jedes volle Kalendervierteljahr des Bestehens der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht eine Mindeststeuer in Höhe von 5% eines Viertels der gesetzlichen Mindesthöhe des gesetzlichen Stammkapitals (§ 6 des GmbH - Gesetzes, d. s. 35.000,00 Euro, dav. 5% = 1.750,00 Euro, dav. $\frac{1}{4}$ = 437,50 Euro) zu entrichten.

Demnach handelt es sich bei der Mindestkörperschaftsteuer - nach dem eindeutigen Gesetzeswortlaut – nicht, wie der steuerliche Vertreter ins Treffen geführt hat, um eine Vorauszahlung (siehe: § 24 Abs. 4 Z. 4 KStG 1988“ eine **Mindeststeuer** ... zu entrichten“.

Diese ist vielmehr nach § 24 Abs. 4 Z. 4 KStG 1988 in dem Umfang, in dem sie die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld übersteigt, wie eine Vorauszahlung im Sinne des § 45 des Einkommensteuergesetzes anzurechnen, wobei die Anrechnung mit jenem Betrag begrenzt ist, mit dem die im Veranlagungsjahr oder in den folgenden Veranlagungsjahren entstehende tatsächliche Körperschaftsteuerschuld die zu entrichtende Mindeststeuer übersteigt.

Auch die Lehre (vgl. Schuchter in Achatz/Kirchmayer, KStG, § 24 Rz 104, und Brugger in Lang/Rust/Schuch/Staringer, KStG², § 24 Rz 96) hält einhellig fest, dass nur eine **Anrechnung** und diese nur soweit möglich ist, als die tatsächliche Körperschaftsteuerschuld im Veranlagungszeitraum den Mindeststeuerbetrag für diesen Veranlagungszeitraum übersteigt.

Einer Gutschrift der geleisteten Mindestkörperschaftsteuer im letzten die GmbH noch betreffenden Körperschaftsteuerbescheid (umfassend das Rumpfwirtschaftsjahr 01.01.- 31.01.2007) steht zudem – wie bereits das Finanzamt ausgeführt hat - § 9 Abs. 8 UmgrStG entgegen: sind doch dieser Gesetzesstelle zufolge Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft (im gegenständlichen Fall der GmbH) im Sinne des § 24 Abs. 4 des KStG 1988, die bis zum Umwandlungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, den Rechtsnachfolgern (das ist der Bf.) 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.

Eine Anrechnung der in Rede stehenden Mindestkörperschaftsteuer wäre demnach nur und erst beim Bf. unter den in § 24 Abs. 4 Z. 4 KStG 1988 normierten Voraussetzungen (Entstehen einer die Mindeststeuer übersteigenden Körperschaftsteuerschuld) möglich. Dass einer solchen Anrechnung letztlich der Umstand einer beim Verein selbst (infolge der Beanspruchung von abgabenrechtlichen Begünstigungen wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke) nicht eintretenden Steuerschuld entgegenstehen mag, macht die angesprochenen Bestimmungen des KStG bzw. des UmgrStG auch nicht verfassungswidrig.

Bereits im oben angesprochenen Erkenntnis VfGH vom 30.06.2011, G 15/11, hat der Verfassungsgerichtshof nämlich ausdrücklich hervorgehoben, dass keinerlei Bedenken dagegen bestehen, dass (im Falle von Umwandlungen) Mindeststeuern bei jenen (vormaligen) Gesellschaftern, die nach ihrem Ausscheiden aus der Kapitalgesellschaft vermögenslos sind, nicht mehr berücksichtigt werden (können) und eine Erstattung in diesen Fällen verfassungsrechtlich nicht geboten ist.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Das gegenständliche Erkenntnis stützt sich auf den - wie oben dargestellt - eindeutigen Gesetzeswortlaut, sowie das genannte Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes, das sich nach Ansicht des Senates (soweit es die verfassungsmäßig nicht gebotene Rückerstattung von Mindeststeuern betrifft) nicht nur auf natürliche, sondern auch auf juristische Personen bezieht. Die ordentliche Revision war daher nicht zuzulassen.

Klagenfurt am Wörthersee, am 4. Juli 2016

