

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamtes FA betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2008 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) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Bf. war Gesellschafter und Geschäftsführer der A. (idF T.). In den Jahren 1997 bis 2008 hielt er eine Beteiligung am Stammkapital dieser Gesellschaft im Ausmaß von 15 %. Durch den Erwerb des Geschäftsanteiles des weiteren Gesellschafter B. mit Notariatsakt vom 10. März 2009 wurde der Bf. Alleingesellschafter der T. Mit Umwandlungsvertrag vom 17. Juli 2009 wurde die T. gemäß §§ 2 ff UmwG unter Inanspruchnahme der Begünstigungen des Art. II UmgrStrG zum Stichtag 31. Oktober 2008 auf das Unternehmen des Bf. übertragen.

Nachdem der Bf. die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2008 eingereicht hatte, erging ein Ergänzungsersuchen des Finanzamtes (FA) und erfolgte diesbezüglich eine persönliche Vorsprache des Bf. beim FA. Am 4. Dezember 2009 reichte der Bf. eine „berichtigte“ Einkommensteuererklärung ein. Mit Bescheid vom 16. Dezember 2009 führte das FA die Veranlagung durch und setzte u. a. den Verlustabzug abweichend von der Erklärung des Bf. mit € 6.118,04 fest. In der Begründung wurde ausgeführt:

„Wie persönlich mit Ihnen besprochen werden die Rückstellungen der T. in Höhe von 44.257,36 im Zuge der Umwandlung aufgelöst und auf 3 Jahre angesetzt. Auf die Berechnung eines Übergangsgewinnes von § 5 auf § 4 Abs. 3 EStG wird verzichtet, da keine Ein- bzw. Ausgaben der GmbH beim Einzelunternehmen erfasst wurden bzw. werden. Der Verlust aus selbstständiger Arbeit im Jahr 2008 erhöht sich um 1.290,50 (bez.

Zahllast 2008) auf -23.180,45. In den Jahren 2008-2010 werden somit jährlich 7.025,64 als Umwandlungsgewinn berücksichtigt.

Der verlustverursachende Betrieb geht über. Allerdings sind die Verluste 2003-2007 nur im seinerzeitigen Beteiligungsausmaß von 15% vortragsfähig ($26.586,78 \times 15\%$) zuz. Verlust 2008 = 6.118,04.“

Dagegen wurde die nunmehr als Beschwerde zu behandelnde Berufung eingebracht und eingewendet, dass die Veranlagung zwar der derzeit vorherrschenden Rechtsmeinung entspreche, der Bf. und seine steuerliche Vertretung jedoch der Auffassung seien, dass die Rechtmäßigkeit hinsichtlich zweier wesentlicher Punkte überprüft werden müsse.

Dem Bf. sei im Einkommensteuerbescheid einerseits der Verlustvortrag, den die T. vor der Umgründung, im Zuge derer der Bf. Gesamtrechtsnachfolger dieser GmbH geworden sei, nur im Verhältnis der ursprünglichen Beteiligung an dieser GmbH anerkannt worden und andererseits die in dieser GmbH akkumulierte Mindestkörperschaftsteuer nur in dem Maß gutgeschrieben worden, in dem es zu Steuernachzahlungen gekommen ist. Dazu werde Folgendes ausgeführt:

1. Der Bf. habe vor Umgründung sämtliche Anteile der GmbH erworben und sei somit in die Rechte und Pflichten der zuvor beteiligten Gesellschafter eingetreten. Da er als nunmehr alleiniger Gesellschafter deren Gesamtrechtsnachfolge angetreten habe, stehe ihm auch der gesamte Verlustvortrag zu, da es sich bis zur Umgründung um ein Recht der Gesellschaft und nicht um ein Recht der einzelnen Gesellschafter handle. Zum Zeitpunkt der Verlustentstehung sei kein persönliches Recht der Gesellschafter auf diesen Verlust entstanden, dieser sei vielmehr allein der Gesellschaft in ihrer Gesamtheit zuzurechnen. Wäre Rechtsnachfolger eine Personengesellschaft, würde der Bf. sich der Rechtsauffassung anschließen, den Verlust anteilig aufzuteilen, nicht jedoch im gegenständlichen Fall, wo ein einziger Gesellschafter die Rechtsnachfolge antrete.
2. Die Mindestkörperschaftsteuer bleibe der GmbH in der Form erhalten, als zukünftige Körperschaftsteuervorauszahlungen in welcher Höhe auch immer vorerst durch den bestehenden Vortrag an Körperschaftsteuer abgedeckt werden und dann erst die Zahlungsverpflichtung der GmbH eintrete. Im Zuge der Umgründung werde aus dieser Vorauszahlung quasi eine Einkommensteuervorauszahlung des Gesamtrechtsnachfolgers, die in jedem Fall auf die gesamte zukünftige Steuerlast des Rechtsnachfolgers anzurechnen sei und nicht nur auf eventuelle Steuernachzahlungen. Würde es nie mehr zu Steuernachzahlungen kommen (z. B. wenn nur mehr Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit vorliegen), wäre die Mindestkörperschaftsteuer verloren, was nicht die Absicht des Gesetzgebers sein könne.

Es werde daher ersucht, den Bescheid dahingehend abzuändern, dass der gesamte Verlustvortrag der T. bei der Veranlagung des Bf. berücksichtigt werde und bei der Festsetzung der Einkommensteuer die gesamte Mindestkörperschaftsteuer der T. als Steuervorauszahlung gutgeschrieben werde.

Mit Berufungsvorentscheidung, nunmehr Beschwerdeentscheidung, vom 11. Februar 2010 wies das FA die Beschwerde als unbegründet ab:

Durch Umwandlungen gehe die steuerliche Verlustabzugsberechtigung von der Gesellschafts- in die Gesellschaftersphäre über. Um zu verhindern, dass durch einen vorbereitenden Anteilserwerb der „Ankauf“ von als Sonderausgabe abzugsfähigen Verlusten einer übertragenden Körperschaft möglich werde, sehe § 10 Z 1 lit c UmgrStrG eine Einschränkung des Verlustüberganges vor, wenn Anteile vor der Umwandlung im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworben worden sind. Danach müsse das Ausmaß der für die Verlustabzugsberechtigung maßgeblichen Beteiligungsquote um die im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworbenen Anteile verringert werden, sofern Verluste nicht erst in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die nach einem solchen Anteilserwerb begonnen haben. § 10 Z 1 lit c UmgrStG knüpfe dabei an den Begriff des Wirtschaftsjahres iSd § 7 Abs. 5 KStG 1988 an. Eine davon abweichende Beurteilung, dass darunter auch nur Tage, Wochen oder Monate zu verstehen wären, scheide aus (VwGH 31.03.2005, 200/15/0002, 0003).

Eine Kürzung der Beteiligungsquote habe insbesondere beim Anteilserwerb zu erfolgen durch Kauf, Tausch, Schenkung, Gründungseinlage (tauschbedingter Anteilserwerb), ordentliche Kapitalerhöhung außerhalb des gesetzlichen Bezugsrechts, Geld- oder Sacheinlage in die bestehende Körperschaft (innerhalb oder außerhalb Art. III UmgrStG) als Tauschvorgang.

Mindestkörperschaftsteuern der übertragenden Kapitalgesellschaft im Sinne des § 24 Abs. 4 KStG 1988, die bis zu Umwandlungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, werden ab dem dem Umwandlungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr den Rechtsnachfolgern zugerechnet, somit ab jenem Wirtschaftsjahr, das nach dem Umwandlungstichtag beginnt. Die Regelung habe nur für natürliche Personen eine besondere Bedeutung, da Körperschaften als Rechtsnachfolger auch ohne diese Regelung zur Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuer der übertragenden Körperschaft auf die künftige Erfolgskörperschaft berechtigt sind. Das dem jeweiligen Rechtsnachfolger zuzurechnende Ausmaß ergebe sich aus der Höhe seiner Beteiligung an der übertragenden Körperschaft im Zeitpunkt der Eintragung des Umwandlungsbeschlusses in das Firmenbuch.

Für natürliche Personen als Rechtsnachfolger sei zu beachten, dass die Mindestkörperschaftsteuern auf die Einkommensteuerschulden nachrangig angerechnet werden, d.h. erst nach Berücksichtigung der in § 46 Abs. 1 EStG 1988 genannten Beträge (Einkommensteuer-Vorauszahlungen, Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer). § 46 Abs. 2 EStG 1988 sei nicht anzuwenden, sodass sich aus der Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuern keine Gutschrift ergeben könne. Die Anrechnung sei nur bis zur Höhe der (Rest) Einkommensteuerschuld möglich.

Bei der Veranlagung 2008 seien 483,81 € Mindestkörperschaftsteuer angerechnet worden. Die restliche Mindestkörperschaftsteuer sei zeitlich unbegrenzt vortragsfähig.

Dagegen stellte der Bf. einen Antrag auf Vorlage der Beschwerde an den unabhängigen Finanzsenat.

Es wurde erwogen:

Vorweg ist darauf hinzuweisen, dass die am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängige Berufung gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen ist.

1. Verlustabzug

Gemäß § 10 Z 1 lit. b UmgrStG idF BGBl. I Nr. 71/2003, sind übergehende Verluste den Rechtsnachfolgern als Verluste gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 oder § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 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.

Nach lit. c leg. cit. verringert sich das Ausmaß der nach lit. b maßgebenden Beteiligungen um jene Anteile, die im Wege der Einzelrechtsnachfolge, – ausgenommen die Kapitalerhöhung innerhalb des gesetzlichen Bezugsrechtes, Erwerbe von Todes wegen, Erwerbe eines unter § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Hauptgesellschafters, vor der verschmelzenden Umwandlung oder vor der errichtenden Umwandlung, an der neben dem Hauptgesellschafter nur ein Arbeitsgesellschafter teilnimmt, oder Erwerbe einer Mitunternehmerschaft als Hauptgesellschafter, an der neben einem Arbeitsgesellschafter nur eine unter § 7 Abs. 3 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallende Körperschaft beteiligt ist, – erworben worden sind, sofern die Verluste nicht erst in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die nach dem Anteilserwerb begonnen haben.

Um zu verhindern, dass durch einen vorbereitenden Anteilserwerb der „Ankauf“ von als Sonderausgabe abzugsfähigen Verlusten einer übertragenden Körperschaft möglich wird, sieht § 10 Z 1 lit. c UmgrStG eine Einschränkung des Verlustüberganges vor, wenn Anteile vor der Umwandlung im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworben worden sind. In diesem Fall muss das Ausmaß der für die Verlustabzugsberechtigung maßgeblichen Beteiligungsquote um die im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworbenen Anteile verringert werden, sofern Verluste nicht erst in Wirtschaftsjahren entstanden sind, die nach einem solchen Anteilserwerb begonnen haben.

Eine Kürzung der Beteiligungsquote hat insbesondere beim Anteilserwerb durch Kauf, Tausch, Schenkung, Gründungseinlage (tauschbedingter Anteilserwerb), ordentliche Kapitalerhöhung außerhalb des gesetzlichen Bezugsrechtes sowie Geld- oder Sacheinlage in die bestehende Körperschaft (innerhalb oder außerhalb des Art. III UmgrStG) als Tauschvorgang, zu erfolgen (vgl. z.B. *Schwarzinger/Wiesner*,

Umgründungssteuer-Leitfaden ³, Wien 2013, Band I/1, S. 741; Wundsam/Zöchling/Huber/Khua, UmgrStG ⁴, § 10 Rz 7 f).

Der steuerliche Vertreter des Bf. vertritt die Auffassung, die einschränkende Regelung des § 10 Z 1 lit. c UmgrStG komme gegenständlich nicht zur Anwendung, da der Bf. sämtliche Anteile an der GmbH erworben habe und als nunmehr einziger Gesellschafter in sämtliche Rechte und Pflichten der zuvor beteiligten Gesellschafter eingetreten sei, wonach ihm der gesamte Verlustvortrag zustehe.

Diese Auffassung ist aus dem Gesetz nicht ableitbar und würde gerade auch dem durch § 10 Z 1 lit. c UmgrStG verfolgten Zweck entgegenstehen, der darin besteht, den „Ankauf“ von als Sonderausgabe abzugsfähigen Verlusten zu verhindern (vgl. VwGH 27.02.2014, 2010/15/0015).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

2. Mindestkörperschaftsteuer

Gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG in der im Streitjahr anzuwendenden Fassung 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 des 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 des EStG 1988 genannten Beträge anzurechnen sind. § 46 Abs. 2 des EStG 1988 ist nicht anzuwenden.

Gemäß § 46 Abs. 1 EStG werden auf die Einkommensteuerschuld die für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Vorauszahlungen und die durch Steuerabzug einbehaltenen Beträge, soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, angerechnet. Gemäß § 46 Abs. 2 EStG wird, wenn die Einkommensteuerschuld kleiner ist als die Summe der Beträge, die nach Abs. 1 anzurechnen sind, der Unterschiedsbetrag gutgeschrieben.

Die Verwertung von Mindeststeuern ist daher nach der im Beschwerdejahr anzuwendenden Fassung des § 9 Abs. 8 UmgrStG nachrangig gegenüber den Vorauszahlungen und den durch Steuerabzug einbehaltenen Beträgen, aus der Anrechnung der Mindeststeuer darf sich auch keine Gutschrift ergeben.

Im gegenständlichen Fall ist nach Anrechnung der Lohnsteuer eine Einkommensteuerschuld von € 483,81 verblieben und ist die Mindestkörperschaftsteuer in dieser Höhe auch angerechnet worden.

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.

Da es sich bei den gegenständlichen Rechtsfragen – zum einen die Frage nach dem Ausmaß der Verlustabzugsberechtigung wenn Anteile vor der Umwandlung im Wege der Einzelrechtsnachfolge erworben worden sind und zum anderen die Frage der Anrechenbarkeit der Mindestkörperschaftsteuer – um keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung handelt, sondern sich die Entscheidung unmittelbar aus dem Gesetz ergibt bzw. durch die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes geklärt ist, war die Revision nicht zuzulassen.

Wien, am 30. Juni 2016