

Aufhebung der Mindestkörperschaftsteuer-Verrechnungsgrenze in § 9 Abs 8 UmgrStG

1. Die Mindestkörperschaftsteuer-Verrechnungsgrenze in § 9 Abs 8 UmgrStG ist unsachlich und daher gleichheitswidrig, weil die Berücksichtigung von Mindeststeuern einer umgewandelten Kapitalgesellschaft bei den vormaligen Gesellschaftern (natürlichen Personen) von zufälligen Umständen abhängt. Diesen Bedenken kann durch eine Aufhebung der in Prüfung gezogenen Wortfolge „nach Berücksichtigung der in § 46 Abs 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Beträge“ im dritten Satz des § 9 Abs 8 UmgrStG Rechnung getragen werden.
2. Es ist nicht verfassungswidrig, dass Mindeststeuern bei jenen Gesellschaftern, die nach ihrem Ausscheiden aus der Kapitalgesellschaft einkommenslos sind, nicht mehr berücksichtigt werden. Im Hinblick darauf bestehen aber auch keine Bedenken dagegen, dass eine Verrechnung der Mindeststeuern nur „im Ausmaß entstehender Einkommensteuerschulden“ (so der vorletzte Satz des § 9 Abs 8 UmgrStG) erfolgt.

VfGH 30.06.2011, G 15/11

§ 9 Abs 8 UmgrStG

Sachverhalt

Die Beschwerdeführerin war in den Jahren 2000 bis 2005 zu 50% an einer GmbH beteiligt, die im Jahr 2005 in eine KG umgewandelt wurde. Die KG wurde im Jahr 2006 aufgelöst; die Beschwerdeführerin war fortan unselbstständig beschäftigt. Da die GmbH bis zu ihrer Umwandlung keine Gewinne erwirtschaftet hatte, ging ein von ihr entrichteter Betrag an Mindestkörperschaftsteuer im Zuge der Umwandlung auf ihre Gesellschafter über (§ 9 Abs 8 UmgrStG). Die Beschwerdeführerin beehrte im Zuge der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 (der eine Gutschrift auswies), den auf sie entfallenden Betrag an Mindeststeuern anzurechnen bzw auszuführen.

Der UFS Graz 1.3.2010, RV/0821-G/09 (GES 2010, 41 m Anm *Hohenwarter-Mayr*) versagte die Anrechnung bzw Auszahlung mit der Begründung, dass eine Anrechnung von Mindeststeuern erst dann erfolgen könne, wenn von der Einkommensteuerschuld die in § 46 Abs 1 EStG genannten Beträge abgezogen worden sind und danach ein über Null liegender Betrag verbleibt. Durch die Anrechnung der Lohnsteuer habe sich aber bereits ein Guthaben ergeben, weshalb eine Anrechnung der Mindeststeuer nicht in Betracht komme. Die Mindeststeuer selbst könne nicht zu einem Guthaben führen.

Gegen die Entscheidung des UFS Graz wurde Beschwerde an den VfGH erhoben, der am 4.10.2010, B 412/10, einen Prüfungsbeschluss fasste und nunmehr mit Erkenntnis vom 30.6.2011, G 15/11, die Wortfolge „nach Berücksichtigung der in § 46 Abs 1 des Einkommensteu-

ergesetzes 1988 genannten Beträge“ im dritten Satz des § 9 Abs 8 UmgrStG als verfassungswidrig aufhob, ohne eine Frist für das Außer-Kraft-Treten zu bestimmen; die Aufhebung wurde in BGBl I 2011/79 am 18.8.2011 kundgemacht. Der letzter Satz des § 9 Abs 8 UmgrStG, wonach es über einen Ausschluss der Anwendung des § 46 Abs 2 EStG zu keiner Gutschrift kommt, wurde hingegen nicht als verfassungswidrig aufgehoben.

Aus den Entscheidungsgründen¹

Kein verfassungsrechtliches Gebot der Verrechnung von Mindeststeuern

„[...] Die Bedenken des Verfassungsgerichtshofes ob der Verfassungsmäßigkeit der Wortfolge „nach Berücksichtigung der in § 46 Abs 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Beträge“ im dritten Satz des § 9 Abs 8 des UmgrStG konnten im Gesetzesprüfungsverfahren nicht zerstreut werden.

Diese Bedenken gingen im Wesentlichen dahin, dass die in § 9 Abs 8 UmgrStG vorgesehene – an sich verfassungsrechtlich nicht gebotene – Verrechnung von Mindeststeuern im Fall der Umwandlung für natürliche Personen als Rechtsnachfolger von zufälligen Umständen abhängen, weil sie im Fall der Veranlagung voraussetze, dass die Einkommensteuervorauszahlungen niedriger festgesetzt wurden als die Einkommensteuerschuld des betreffenden Jahres, im Fall des Lohnsteuerabzugs hingegen erfordere, dass es im Wege einer Veranlagung zu einer Nachzahlung kommt.“

¹ Die Zwischenüberschriften sind redaktionell eingefügt (nichtamtlich).

Fehlen einer gesetzlichen Betriebsfortführungsklausel

„Der Bundesregierung ist Recht zu geben, dass eine Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuer im Fall der Umwandlung – wenn sie überhaupt vorgesehen wird – sinnvollerweise auf die Fortführung des Betriebes abzustellen hätte und dass es dem Gedanken der Umwandlung entspricht, die Verrechnungsmöglichkeit ab der Betriebsveräußerung bzw. -einstellung auszuschließen. Die Bundesregierung räumt aber selbst ein, dass dieser Gedanke im maßgeblichen Gesetzestext keinen Niederschlag gefunden hat. Der Verfassungsgerichtshof kann auch nicht erkennen, dass eine solche Beschränkung verfassungsrechtlich geboten wäre, so dass eine verfassungskonforme (einschränkende) Interpretation jedenfalls ausscheidet.“

Aufhebung der Verwertungsschranke

„Damit bleibt aber eine Rechtslage, die es auch nach Einstellung des übergegangenen Betriebes den vormaligen Gesellschaftern (natürlichen Personen) erlaubt, Mindeststeuern zu verwerten, allerdings nur unter den in § 9 Abs 8 UmgrStG genannten Voraussetzungen. Dass die Verrechnung(smöglichkeit) damit von zufälligen Umständen abhängt, bestreitet auch die Bundesregierung nicht. Der Verfassungsgerichtshof kann auch nicht der Ansicht beitreten, dass es sich um vernachlässigbare Ausnahmefälle handelt. Wenn die Bundesregierung auf die in Rz 565 der Umgründungssteuerrichtlinien 2002 vorgesehene Möglichkeit verweist, bei Vorhandensein offener Mindeststeuerguthaben eine Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlungen zu beantragen (um auf diese Weise eine Einkommensteuerschuld auszuweisen, mit der die Mindeststeuer verrechenbar ist), dann zeigt sie auf, dass in der Praxis zumindest für den Fall der Veranlagung ein Weg gefunden wurde, um die Verwertung durch eine im Gesetz nicht vorgesehene Vorgangsweise

zu ermöglichen; ein Rechtsanspruch auf eine solche Herabsetzung besteht freilich nicht, womit die Bundesregierung letztlich die Bedenken des Verfassungsgerichtshofes bestätigt. Dass die Verrechnung der Mindeststeuern typischerweise im Zuge der Betriebsveräußerung oder -einstellung möglich ist, mag zutreffen. Rz 565 der Umgründungssteuerrichtlinien 2002 bestätigt aber, dass auch die Finanzverwaltung diese Möglichkeit allein für nicht ausreichend erachtet hat.

Der Verfassungsgerichtshof bleibt somit dabei, dass die in Prüfung gezogene Rechtslage deswegen unsachlich und daher gleichheitswidrig ist, weil die Berücksichtigung von Mindeststeuern einer umgewandelten Kapitalgesellschaft bei den vormaligen Gesellschaftern (natürlichen Personen) von zufälligen Umständen abhängt. Er stimmt der Bundesregierung jedoch zu, dass den Bedenken durch eine Aufhebung der in Prüfung gezogenen Wortfolge „nach Berücksichtigung der in § 46 Abs 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Beträge“ im dritten Satz des § 9 Abs 8 UmgrStG Rechnung getragen wird.“

Keine Notwendigkeit einer Gutschrift

„[...] Der ebenfalls in Prüfung gezogene letzte Satz des § 9 Abs 8 UmgrStG verhindert, dass die Mindeststeuern (im Fall einer niedrigeren Einkommensteuerschuld) zum Ausweis einer Gutschrift führen. Der Verfassungsgerichtshof hat schon im Prüfungsbeschluss zum Ausdruck gebracht, dass keine verfassungsrechtlichen Bedenken dagegen bestehen, dass Mindeststeuern bei jenen Gesellschaftern, die nach ihrem Ausscheiden aus der Kapitalgesellschaft einkommenslos sind, nicht mehr berücksichtigt werden. Im Hinblick darauf bestehen aber auch keine Bedenken dagegen, dass eine Verrechnung der Mindeststeuern nur „im Ausmaß entstehender Einkommensteuerschulden“ (so der vorletzte Satz des § 9 Abs 8 leg.cit.) erfolgt.“

Anmerkung

Von Georg Kofler

Nachrangigkeit der Verwertung nach § 9 Abs 8 UmgrStG

Wenngleich es – wie der VfGH betont – verfassungsrechtlich nicht geboten ist, einen Übergang der von einer Kapitalgesellschaft entrichteten Mindestkörperschaftsteuern auf eine natürliche Person im Zuge einer Umwandlung nach Art II UmgrStG vorzusehen, gestattet § 9 Abs 8 UmgrStG dies, allerdings

in der vom VfGH geprüften Fassung nur nachrangig zu den in § 46 Abs 1 EStG genannten Beträgen (ESt-Vorauszahlungen und Steuerabzug, insb Lohnsteuer). Wenngleich sich die Mindestkörperschaftsteuer-Verrechnung des § 9 Abs 8 UmgrStG insgesamt – vor allem im Vergleich zum Untergang der Mindestkörperschaftsteuer bei Liquidation – als konstitutive Begünstigung darstellt (dazu *Mayr/Püzl*, GeS 2003, 146; *Püzl*, SWK

2008, S 838; *Hohenwarter-Mayr*, GES 2010, 42), wird innerhalb des Systems des § 9 Abs 8 UmgrStG die Sachgerechtigkeit dieser Anrechnungsvoraussetzung schon lange bezweifelt (zB *Mayr/Pülzl*, GeS 2003, 146; *Pülzl*, SWK 2008, S 838; *Hohenwarter-Mayr*, GES 2010, 41; siehe auch bereits UFS Wien 11. 12. 2006, RV/2319-W/06, und die Bedenken des UFS Graz 1. 3. 2010, RV/0821-G/09).

Obwohl nämlich dem Gesetz offenbar vorschwebt, dass der Betrieb der umgewandelten Kapitalgesellschaft weitergeführt wird, kommt dies im Wortlaut des § 9 Abs 8 UmgrStG nicht zum Ausdruck; Verrechnungsprobleme ergeben sich daher – wie im Beschwerdefall – insb bei jenen Personen, die ihre selbständige Tätigkeit nicht fortführen bzw aufgeben. In diesen Konstellationen hängt aber die (nachrangige) Verrechnung von zufälligen Umständen ab, also der Höhe der Vorauszahlungen im Verhältnis zum gestiegenen Einkommen bzw dem Umfang des Lohnsteuerabzugs. Der VfGH teilte diese Bedenken und erachtete auch die großzügige – im Gesetz kaum Deckung findende (siehe *Mayr/Pülzl*, GeS 2003, 146 ff; *Pülzl*, SWK 2008, S 840; *Hohenwarter-Mayr*, GES 2010, 41 f) – Lösung der Verwaltungspraxis in Rz 565 UmgrStR, wonach „keine Bedenken“ bestünden, „die Übernahme von Mindestkörperschaftsteuern durch natürliche Personen als Begründung für einen Antrag auf individuelle Anpassung von Einkommensteuervorauszahlungen nach § 45 EStG 1988 anzuerkennen“, als unzureichend (dazu auch *Mayr/Pülzl*, GeS 2003, 146 ff).

Keine Notwendigkeit einer Gutschrift

Keine Bedenken hegte der VfGH im Hinblick darauf, dass eine Anrechnung nur im Ausmaß entstehender Einkommensteuerschulden möglich ist, wobei ein übersteigender Betrag an Mindeststeuern – abweichend von § 46 Abs 2 EStG – nicht zu einer Gutschrift führen kann (siehe zu dieser Konsequenz auch ErlRV 72 BlgNR 20. GP, 284). Es sei nämlich nicht verfassungswidrig, „dass Mindeststeuern bei jenen Gesellschaftern, die nach ihrem Ausscheiden aus der Kapitalgesellschaft einkom-

menlos sind, nicht mehr berücksichtigt werden“ (ebenso bereits der Prüfbeschluss VfGH 4. 12. 2010, B 412/10).

Ministerialentwurf zum Budgetbegleitgesetz 2012

Die Aufhebung des Wortfolge „nach Berücksichtigung der in § 46 Abs 1 des Einkommensteuergesetzes 1988 genannten Beträge“ im dritten Satz des § 9 Abs 8 UmgrStG durch den VfGH hätte zur Folge, dass ab dem Ablauf des Tages der Kundmachung im BGBl am 18.8.2011 eine Verrechnung mit Einkommensteuerschulden schlechthin möglich wäre (zum Außer-Kraft-Treten siehe Art 140 Abs 5 B-VG). Im Schrifttum wurde freilich schon bisher darauf hingewiesen, dass eine Verrechenbarkeit der Mindestkörperschaftsteuer nach § 9 Abs 8 UmgrStG mit einer „Betriebsfortführungsklausel“ verbunden sein sollte (*Hohenwarter-Mayr*, GES 2010, 42). Diesen Gedanken hat auch der VfGH übernommen, in dem er ausführt, dass eine Anrechnung der Mindeststeuer „sinnvollerweise auf die Fortführung des Betriebes abzustellen hätte und dass es dem Gedanken der Umwandlung entspricht, die Verrechnungsmöglichkeit ab der Betriebsveräußerung bzw. -einstellung auszuschließen“. Diese Überlegung wird nunmehr auch in der Regierungsvorlage zum Budgetbegleitgesetz 2012 (RV 1494 BlgNR XXIV. GP) aufgegriffen. § 9 Abs 8 UmgrStG soll demnach ab der Veranlagung 2011 so gefasst werden, dass eine Verrechnung ohne weitere Schranken dann möglich ist, wenn am Ende des jeweiligen Kalenderjahres, zu dem eine Anrechnung von Mindestkörperschaftsteuern erfolgen kann, der Betrieb noch vorhanden ist; sollte der Betrieb vor Ende des Kalenderjahres aufgegeben oder veräußert werden, ist auf den Veräußerungs- oder Aufgabegewinn iSd § 24 EStG eine Anrechnung vorzunehmen. Der Ministerialentwurf stellt zudem aus Praktikabilitätsgründen auf das bloße Vorhandensein des Betriebes ab, wodurch weder eine sinngemäße „Vergleichbarkeitsprüfung“ iSd § 4 Z 1 lit c UmgrStG noch eine Zuordnung der Mindeststeuern zu allfälligen Teilbetrieben vorzunehmen wäre.