



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Berufungswerberin, vom 11. Juli 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 28. Juni 2007 betreffend Körperschaftsteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) wurde mit Gesellschaftsvertrag vom 17. Juni 1988 in der Rechtsform einer GmbH errichtet.

In der via Finanzonline am 26. Juni 2007 elektronisch eingebrachten

Körperschaftsteuererklärung für das streitgegenständliche Jahr **2005** wies die Bw. einen Gesamtbetrag der Einkünfte von 74.052,41 € aus und machte als **Verlustabzug** die Verrechnung nicht ausgleichsfähiger Verluste aus Vorjahren in Höhe von **55.539,31 €** (75% von 74.052,41 €) geltend.

Im **Körperschaftsteuerbescheid 2005** vom 28. Juni 2007 nahm das Finanzamt ohne jegliche Begründung davon abweichend einen **Verlustabzug** von lediglich **5.107,52 €** vor und setzte die Körperschaftsteuer mit 17.236,22 € (25% von 68.944,89 €) abzüglich anrechenbarer Mindestkörperschaftsteuer von 753,82 € mit 16.482,40 € fest.

Mit Schriftsatz vom 11. Juli 2007 erhob die Abgabepflichtige dagegen **Berufung**, beantragte den Verlustabzug (wie erklärt) mit 55.539,31 € (75% von 74.052,41 €) anzusetzen und begründete dies damit, dass per 31.12.2004 (Verbrauch 2004 bereits abgerechnet) der

anrechenbare Verlustvortrag 117.821,25 € betrage. Dieser Stand sei auch von der Betriebsprüfung festgestellt worden und sei aufgrund der ergangenen Körperschaftsteuerbescheide jederzeit nachweisbar.

Der Berufung wurde sinngemäß folgende Darstellung der Verlustvorträge bzw. deren Verrechnung angeschlossen:

	Betrag in S	Betrag in €
Verlustvortrag laut BP per 01.01.1997	4,205.030,00	
1997 (Verbrauch)	- 90.218,00	
1998 (Verbrauch)	<u>- 68.811,00</u>	
Stand 01.01.1999	4,046.001,00	
1999 Verlust	<u>523.016,00</u>	
Stand 01.01.2000	4,569.017,00	
Verbrauch 2000	- 533.676,00	
Verbrauch 2001	<u>- 773.577,00</u>	
Stand 01.01.2002	3,261.784,00	237.043,08
Verbrauch 2002		<u>- 48.106,16</u>
Stand 01.01.2003		188.936,92
Verbrauch 2003		<u>- 38.883,50</u>
Stand 01.01.2004		150.053,42
Verbrauch 2004		<u>- 32.232,17</u>
Stand 01.01.2005		117.821,25

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom **17. Juli 2007** wies das Finanzamt dieses Rechtsmittel mit folgender Begründung ab:

Eine Überprüfung des offenen Verlustvortrags habe folgenden Sachverhalt ergeben:

Im zuletzt vom Finanzamt geprüften Veranlagungsjahr 2002 (!!!) habe die Betriebsprüfung festgestellt

- offener Verlustvortrag aus 1989-1990: 141.035,01 €, davon 1/5 bei der Veranlagung 2002

steuerlich zu berücksichtigen = 28.207,00 €

- offener Verlustvortrag aus 1991-2001: 96.122,41 €

Folglich sei für die Veranlagung 2002 ein Verlustvortrag in Höhe von insgesamt 124.329,41 € offen gestanden. Laut Körperschaftsteuerbescheid für 2002 vom 3. Juni 2005 seien davon 48.106,16 € verbraucht worden (folglich offener Verlustvortrag für 2003ff: 76.223,25 €).

Laut Körperschaftsteuerbescheid für 2003 vom 18. März 2005 seien weitere 38.883,50 € verbraucht worden (folglich offener Verlustvortrag für 2004ff: 37.339,75).

Laut Körperschaftsteuerbescheid für 2004 vom 5. Juli 2006 seien weitere 32.232,17 € verbraucht worden (folglich offener Verlustvortrag für 2005ff: 5.107,58 €).

Laut Körperschaftsteuerbescheid für 2005 vom 28. Juni 2007 sei dieser Verlustvortrag (von 5.107,58 €) letztlich aufgebraucht worden.

Über Finanzonline stellte die Abgabepflichtige am **9. August 2007** sinngemäß einen **Vorlageantrag** und beantragte mit folgender Begründung neuerlich die Anerkennung des Verlustvortrages in Höhe von 117.821,25 €:

Mit der Berufungsvorentscheidung sei festgestellt worden, dass für 2005 lediglich ein Verlustvortrag von 5.107,58 € vorhanden sei. Laut Unterlagen der Bw. bestünden auf Grundlage der Betriebsprüfung jedoch folgende Verlustvorträge:

Verlustvortrag per 01.01.1997: 4.205.030,00 S

Verbrauch 1997: 90.218,00 S, Verbrauch 1998: 68.811,00 S

Stand 01.01.1999: 4.046.001,00 S, Verlust 1999: 523.016,00 S

Verbrauch 2000: 533.676,00 S, Verbrauch 2001: 773.577,00 S

Stand 01.01.2002: 237.043,08 €, Verbrauch 2002: 48.106,16 €

Verbrauch 2003: 38.883,50 €, Verbrauch 2004: 32.232,17 €

Daraus resultiere ein verbleibender Verlustvortrag von 117.821,25 €

Mit **Schreiben** vom **29. August 2007** forderte das Finanzamt hierauf die Bw. auf, den von ihr geltend gemachten Verlustvortrag – in Abgleich mit den dem Finanzamt vorliegenden Daten – lückenlos ab erstmaligem Auftreten eines für spätere („nachträgliche“) Veranlagungen zu berücksichtigenden Verlustvortrages unter jeweiliger Benennung des entsprechenden Steuerbescheides samt Ausstellungsdatum im Detail nachzureichen.

Die Bw. legte dem Finanzamt hierauf am **21. September 2007** einen **undatierten Schriftsatz** mit folgenden Ausführungen vor:

Der Verlustvortrag per 01.01.1997 beruhe auf dem Prüfungsbericht vom 21. Mai 1999 betreffend die Jahre 1994 bis 1996, wovon die entsprechende Seite beigelegt werde. Die Bescheide 1997 und 1998 seien nicht mehr vorhanden. Eine Kopie der HÜ bzw. der Erfolgsrechnung werde beigelegt.

Der Bescheid 1999 sei am 18. April 2001 ergangen.

Die auf Grund der Betriebsprüfung ergangenen Bescheide 2000 bis 2002 seien am 1. Juni 2005 ergangen.

Der Bescheid 2003 sei am 18. März 2005 und der endgültige Bescheid 2004 (Berufungsvorentscheidung) sei am 5. Juli 2006 ergangen.

Über Urgenz des Finanzamtes mit Schreiben vom 4. Oktober 2007, die vollständige Beantwortung des Vorhaltes nachzuholen, legte die Bw. mit **Schriftsatz vom 24. Oktober 2007** folgende Aufstellung betreffend die Ermittlung der Höhe des zum 1. Jänner 2005 offenen Verlustvortrages vor:

	Betrag in S	Betrag in €
Steuerlicher Verlustvortrag laut Bilanz und BP (Bericht vom 21.5.1999) 01.01.1994	3,486.906,74	
Steuerpflichtiger Gewinn 1994 lt. BP	- <u>402.297,00</u>	
Stand 01.01.1995	3,084.609,74	
Steuerpflichtiger Gewinn 1995 lt. BP	- <u>102.275,00</u>	
Stand 01.01.1996	2,982.334,74	
Verlust 1996 lt. BP	768.210,00	
Stand 01.01.1997	3,750.544,74	
Angesetzt wurden die Werte lt. BP unter Berücksichtigung der steuerlichen Hinzurechnungen. Die entsprechenden Bescheide sind vom 4.6.1999.		
Gewinn 1997 einschließlich Hinzurechnungen	- <u>90.218,07</u>	
Stand 01.01.1998	3,660.326,67	
Gewinn 1998 einschließlich Hinzurechnungen	- <u>68.810,84</u>	
Stand 01.01.1999	3,591.515,83	
Die Bescheide beider Jahre liegen in meiner Kanzlei nicht auf, allerdings können die Jahresabschlüsse vorgelegt werden.		
Verlust 1999 lt. Bescheid 18.4.2001	<u>523.016,47</u>	
Stand 01.01.2000	4,114.532,30	

Die auf Grund der durchgeführten BP geänderten Steuerbescheide 2000 bis 2002 sind am 27.5.2005, 1.6.2005 und 3.6.2005 ergangen.		
Gewinn 2000	- <u>533.676,00</u>	
Stand 01.01.2001	3,580.856,30	
Verrechenbarer Verlustanteil 2001 (75% vom Gewinn)	- <u>773.577,00</u>	
Stand 01.01.2002	2,807.279,30	204.012,94
Verrechenbarer Verlustanteil 2002 (75% vom Gewinn)		- <u>48.106,16</u>
Stand 01.01.2003		155.906,78
Verrechenbarer Verlustanteil 2003 (75% vom Gewinn)		- <u>38.883,50</u>
Stand 01.01.2004		117.023,28
Verrechenbarer Verlustanteil 2004 (75% vom Gewinn)		- <u>32.232,17</u>
Stand 01.01.2005		84.791,11

Es sei korrekt, dass in der ersten Aufstellung der Ausgangspunkt nicht richtig gewesen sei, da die Änderungen laut BP nicht berücksichtigt worden seien.

Alle anderen Zahlen seien laut Feststellungen der Finanzbehörde und Bilanzunterlagen identisch.

Mit der der Bw. am 9. November 2007 zugestellten „**Mitteilung**“ vom **8. November 2007** übermittelte das Finanzamt der Bw. zwei verschiedene Darstellungen „der Ermittlung des seit 1987 entstandenen und bis 2005 nunmehr – nach Ansicht des Finanzamtes – verbrauchten steuerlichen Verlustvortrages gemäß § 8 Abs. 4 KStG 1988“ (Beilagen 1 und 2 dieser Berufungsentscheidung) und hielt der Bw. Folgendes vor:

Die zweifache Darstellung dokumentiere, dass der steuerliche Verlustvortrag unabhängig von einander von zwei Mitarbeitern des Finanzamtes mit dem gleichen Ergebnis (minimale Rundungsdifferenz von 0,04 €) überprüft worden sei.

Hinsichtlich des im bekämpften Körperschaftsteuerbescheid 2005 vom 28. Juni 2007 berücksichtigten steuerlichen Verlustvortrages ergebe sich ebenso eine nur minimale Rundungsdifferenz von maximal 0,20 €, weshalb von einer Abänderung dieses Bescheides abgesehen werde.

Zur im Berufungsbegehren genannten Darstellung des Verlustvortrages im Prüfungsbericht der Betriebsprüfung der Jahre 1994 bis 1996 werde mitgeteilt, dass es sich hierbei um den

handelsrechtlichen Verlustvortrag aus der jeweiligen Bilanz, nicht jedoch um den steuerlichen Verlustvortrag gemäß § 8 Abs. 4 KStG 1988 handle, weshalb die von der Bw. vorgelegte Darstellung des Verlustvortrages unrichtig sei.

Außerdem seien die steuerlichen Bemessungsgrundlagen („Ergebnisse“) der Veranlagungsjahre 1997 und 1998 gemäß § 184 BAO geschätzt worden und bereits rechtskräftig (eine Wiederaufnahme sei wegen Verjährung nach § 207 Abs. 2 BAO nicht mehr möglich) und hinsichtlich der Berechnung des steuerlichen Verlustvortrages maßgeblich.

Abschließend forderte das Finanzamt die Abgabepflichtige unter Hinweis auf obige Argumente auf, die Berufung bis 26. November 2007 schriftlich zurückzunehmen, andernfalls werde sie dem Unabhängigen Finanzsenat vorgelegt.

Offensichtlich mangels Reaktion der Bw. auf diese Aufforderung legte das Finanzamt am 23. Jänner 2008 das gegenständliche Rechtsmittel dem Unabhängigen Finanzsenat mit dem Antrag auf Abweisung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 7 Körperschaftsteuergesetz, BGBl. Nr.401/1988 idF BGBl. I Nr. 180/2004

(KStG 1988) ist das Einkommen von Körperschaften wie folgt zu ermitteln:

§ 7. (1) Der Körperschaftsteuer ist das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat.

(2) Einkommen ist der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 8 Abs. 4) und des Freibetrages für begünstigte Zwecke (§ 23). Wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach dem Einkommensteuergesetz 1988 und diesem Bundesgesetz. Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a des Einkommensteuergesetzes 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Erzielen steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 2b und § 2 Abs. 8 des Einkommensteuergesetzes 1988.

(3) Bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, und bei vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften sind alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) zuzurechnen. Der Gewinn ist
– bei Betrieben gewerblicher Art (§ 2), die nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind,
– bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und – bei vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften nach § 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu ermitteln.

(4) Gewinnermittlungszeitraum ist das Wirtschaftsjahr. Das Wirtschaftsjahr deckt sich grundsätzlich mit dem Kalenderjahr.

(5) Steuerpflichtige, die nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, und buchführende Steuerpflichtige, die Land- und Forstwirtschaft betreiben, dürfen ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr haben; in diesem Fall ist der Gewinn bei

Ermittlung des Einkommens für jenes Kalenderjahr zu berücksichtigen, in dem das Wirtschaftsjahr endet. § 2 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 ist anzuwenden.

Gemäß § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 ist bei der Ermittlung des Einkommens der Verlustabzug im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 des Einkommensteuergesetzes 1988 als Sonderausgabe abzugsfähig.

Gemäß § 18 Abs. 6 Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. Nr. 400/1988 idF BGBl. I Nr. 34/2005 sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur,

- wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und
- soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln.

Abzugsfähig sind Verluste, "die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind" (§ 18 Abs. 6 erster Satz idF StruktAnpG 1996). Mit dem StruktAnpG 1996 wurde der bisher auf sieben Jahre beschränkte Verlustabzug auf einen zeitlich unbefristeten Verlustabzug erweitert (erstmalig für 1991 entstandene Verluste anzuwenden, § 124b Z 5 EStG 1988).

Nach der Verfassungsbestimmung des § 117 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 201/1996 ist bei der Veranlagung für die Jahre 1996 und 1997 ein Verlustabzug (§ 18 Abs. 6 und 7) nicht zulässig. In den Kalenderjahren 1989 und 1990 entstandene Verluste sind, soweit sie nicht bis zur Veranlagung 1995 abgezogen worden sind, zu je einem Fünftel bei den Veranlagungen der Jahre 1998 bis 2002 abzuziehen.

Auf Grund der Verfassungsbestimmung des § 26b Abs. 4 KStG 1988 idF BGBl. Nr. 201/1996 ist die eben zitierte Bestimmung des § 117 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 auch bei Körperschaften anzuwenden.

Gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988 ist ein Verlust insoweit weder ausgleichs- noch gemäß § 18 Abs. 6 und 7 vortragsfähig, soweit er durch gewinnmindernd geltend gemachte Investitionsfreibeträge entsteht oder sich erhöht. Ein solcher Verlust ist mit späteren Gewinnen (Gewinnanteilen) aus diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen.

Aus der Bildung des Investitionsfreibetrages (Bildung bis 2000 möglich) resultierende Verluste gehen auf Grund der Textierung des § 10 Abs. 8 EStG 1988 („frühestmöglich zu verrechnen“) dem Verlustabzug nach § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 vor (Doralt/Renner, EStG 10. Auflage § 18 Tz 312)

Ab der Veranlagung 2001 (§ 124b Z 45 EStG 1988) wird der Verlustvortrag wie folgt gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 142/2000 durch eine Verlustvortragsgrenze von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte eingeschränkt:

Sind bei Ermittlung des Einkommens Verluste zu berücksichtigen, die in vorangegangenen Jahren entstanden sind, gilt Folgendes:

- 1. In vorangegangenen Jahren entstandene und in diesen Jahren nicht ausgleichsfähige Verluste, die mit positiven Einkünften aus einem Betrieb oder einer Betätigung zu verrechnen sind, können nur im Ausmaß von 75% der positiven Einkünfte verrechnet werden (Verrechnungsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht verrechnet werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Verrechnungsgrenze zu verrechnen.*
- 2. Vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 können nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen. Dies gilt auch für Verluste im Sinne des § 117 Abs. 7 zweiter Satz insoweit, als diese Verluste wegen der Vortragsgrenze nicht abgezogen werden können.*

Zum Erkenntnis des VwGH 20.11.1996, 94/13/0011 gibt es folgenden Rechtssatz:

Die Höhe eines Verlustes wird mit rechtskräftiger Wirkung im Einkommensteuerbescheid (Körperschaftsteuerbescheid) des Verlustjahres festgesetzt. Es wird damit iSd § 92 Abs. 1 lit. b BAO eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache festgestellt (Hinweis E VS 28.4.1984, 2151/62, VwSlg 3071 F/1984; E 24.11.1976, 899/74, VwSlg 5047 F/1976). Über die Höhe des Verlustes ist also für das Jahr abzusprechen, in welchem der Verlust entstanden ist, wobei der Bescheid dieses Jahres diesbezüglich bindende Tatbestandswirkung auch für die Folgejahre hat (Hinweis E 20.9.1977, 931/77, VwSlg 5159 F/1977). Nichts anderes kann aber für den Umfang des Abzuges im jeweiligen auf die Entstehung des Verlustes folgenden Jahr gelten: Auch der Betrag, der im jeweiligen Einkommensteuerbescheid (Körperschaftsteuerbescheid) als Sonderausgabe berücksichtigt worden ist, stellt eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache dar, über die mit Bindungswirkung für weitere Folgejahre entschieden wird. Die Meinung, es handle sich bei dieser im Abgabenbescheid gegebenen Darstellung des abgezogenen Verlustbetrages lediglich um einen der Rechtskraft nicht fähigen Teil der Begründung, trifft damit nicht zu. Dies gilt gleichermaßen für die Feststellung der Fehlbeträge im jeweiligen Gewerbesteuerbescheid.

Zur gleichen Problematik gibt es folgenden Rechtssatz zum Erkenntnis des VwGH 20.02.2008, 2006/15/0026:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird die Höhe eines Verlustes mit rechtskraftfähiger Wirkung im Einkommensteuerbescheid des Verlustjahres festgesetzt. Es wird damit im Sinne des § 92 Abs. 1 lit. b BAO eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache festgestellt. Der Ausspruch eines Verlustes oder eines negativen Gesamtbetrages der Einkünfte im betreffenden Einkommensteuerbescheid wirkt auf ein späteres Verlustabzugsverfahren derart ein, dass der ursprüngliche Verlustausspruch für den nachfolgenden Verlustvortrag betragsmäßig verbindlich wird (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 27. April 1994, 93/13/0208, vom 20. November 1996, 94/13/0011, und vom 21. Jänner 2004, 2003/13/0093, sowie Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 18 Abs. 6 und 7, Tz. 4; Doralt/Renner, EStG10, § 18, Tz. 297ff; Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, § 18, Tz. 106).

Aus der Datenbank AIS des Bundesministeriums für Finanzen (Datum des letzten Bescheides des Veranlagungsjahres und dessen Grundlagen) und den im Veranlagungsakt der Bw. in den skartierten Jahren 1993 bis 1997 abgehefteten Mitteilungen über angemerkte vortragsfähige (Rest-) Verluste ist ersichtlich, dass das Finanzamt für die Jahre 1987 bis 1992 die Bw. mit folgenden Verlusten zur Körperschaftsteuer veranlagt hat und in den Jahren 1989 bis 1991

folgende gemäß § 10 EStG 1988 mit künftigen Gewinnen zu verrechnende Verluste aus der Bildung von Investitionsfreibeträgen entstanden:

Jahr	Bescheiddatum	Verlust in S	IFB-Verlust in S
1987	20.07.1990	9.688,00	
1988	20.07.1990	257.523,00	
1989	02.03.1993	432.398,00	48.791,00
1990	02.03.1993	1.722.074,00	23.518,00
1991	02.03.1993	546.235,00	19.801,00
1992	22.07.1994	16.193,00	

Aus den genannten Veranlagungsakten der Jahre 1993 bis 2005 ist weiters ersichtlich, dass die Bw. für die Jahre 1993 bis 1995 und 1997, 1998 sowie 2000 bis 2005 mit folgenden Gewinnen (mit denen in der Folge Verluste verrechnet und von denen ein Verlustabzug vorgenommen worden ist) veranlagt worden ist:

Jahr	Bescheiddatum	Bescheidart	Gewinn in S	Gewinn in €	Verlust in S
1993	10.11.1995	Erstbescheid	68.537,00		
1994	04.06.1999	§ 303 Abs. 4	402.297,00		
1995	04.06.1999	§ 303 Abs. 4	102.275,00		
1996	04.06.1999	§ 303 Abs. 4			768.210,00
1997	21.12.1999	§ 184 BAO	100.000,00		
1998	21.12.1999	§ 184 BAO	200.000,00		
1999	18.04.2001	Erstbescheid			523.016,00
2000	27.05.2005	§ 303 Abs. 4	533.676,00		
2001	01.06.2005	§ 303 Abs. 4	1.031.436,00		
2002	03.06.2005	§ 303 Abs. 4		64.141,55	
2003	18.03.2005	Erstbescheid		51.844,67	
2004	05.07.2006	BVE		42.976,22	
2005	28.06.2007	Erstbescheid		74.052,41	

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. Oktober 1999 wurde eine von der Abgabepflichtigen ua. gegen die Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1994 bis 1996 gerichtete Berufung mangels Stellungnahme zu einer Äußerung der Betriebsprüfung als unbegründet abgewiesen.

In der Folge wird von der Berufungsbehörde der im Rahmen der Veranlagung 2005 noch zur Verfügung stehende Verlustabzug aus Vorjahren an Hand der in den oben genannten

Bescheiden der Jahre 1993 bis 1995, 1997, 1998 sowie 2000 bis 2004 rechtskräftig vorgenommenen Berücksichtigung der Verlustverrechnung (nicht ausgleichsfähige IFB-Verluste der Verlustjahre 1989 bis 1991) und Verlustabzüge (Verlustjahre 1987 bis 1992, 1996 und 1999) ermittelt.

Körperschaftsteuerbescheid 1993 vom 10. November 1995

In diesem rechtskräftigen Bescheid des ersten Gewinnjahres der Bw. wurde ein laufender Gewinn von 68.537,00 S durch verrechenbare Verluste der Vorjahre 1989 (zur Gänze) von 48.791,00 S und 1990 (teilweise) von 19.746,00 S zu einem Einkommen von 0,00 ($48.791,00 + 19.746,00 = 68.537,00$) neutralisiert, da die in Verlustjahren nicht ausgleichsfähigen Verluste aus der Bildung von Investitionsfreibeträgen gemäß der oben zitierten Bestimmung des § 10 Abs. 8 EStG 1988 frühestmöglich zu verrechnen sind.

Rest des verrechenbaren Verlustes 1990: 3.772,00 S ($23.518,00 - 19.801,00$)

Körperschaftsteuerbescheid 1994 vom 4. Juni 1999

In diesem rechtskräftigen Bescheid des zweiten Gewinnjahres der Bw. wurde ein laufender Gewinn von 402.297,00 S durch einen Verlustabzug gleicher Höhe zu einem Einkommen von 0,00 neutralisiert. Dieser Verlustabzug von 402.297,00 S setzt sich aus den Verlusten der Jahre 1987 von 9.688,00 S und 1988 von 257.523,00 S sowie eines Teiles des Verlustes des Jahres 1989 von 135.086,00 S zusammen. Da vor 1991 entstandene Verluste nur sieben Jahre vortragsfähig sind (s.o.) wäre der Verlust des Jahres 1987 mit Ablauf des Jahres 1994 verfallen (vgl. EStR 2000 RZ 4503ff, wonach beim Zusammentreffen zeitlich unbefristet mit zeitlich befristet verrechenbaren Verluste letztere zuerst zu berücksichtigen sind).

Rest des Verlustes 1989: 297.312,00 S ($432.398,00 - 135.086,00$)

Körperschaftsteuerbescheid 1995 vom 4. Juni 1999

In diesem rechtskräftigen Bescheid des dritten Gewinnjahres der Bw. wurde ein laufender Gewinn von 102.275,00 S durch verrechenbare Verluste der Jahre 1990 (Rest 3.772,00 S) und 1991 (19.801,00 S) von 23.573,00 S und einen Verlustabzug des Jahres 1989 von 78.702,00 S zu einem Einkommen von 0,00 neutralisiert.

Rest des Verlustes 1989: 218.610,00 S ($297.312,00 - 78.702,00$)

Körperschaftsteuerbescheid 1997 vom 21. Dezember 1999

Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Bemessungsgrundlagen vom Finanzamt gemäß § 184 BAO geschätzt und ein Gewinn und Einkommen von 100.000,00 S festgestellt. Für das Jahr 1997 untersagt die oben genannte Verfassungsbestimmung des § 117 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 201/1996 die Vornahme eines Verlustabzuges. Die von der Bw. gegen den Körperschaftsteuerbescheid 1997 erhobene Berufung vom

24. Jänner 2000 wurde vom Finanzamt mangels Erfüllung des Mängelbehebungsauftrages mit Bescheid vom 15. Februar 2000 gemäß § 275 BAO als zurückgenommen erklärt.

Körperschaftsteuerbescheid 1998 vom 21. Dezember 1999

Wegen Nichtabgabe der Steuererklärungen wurden die Bemessungsgrundlagen vom Finanzamt so wie für das Vorjahr gemäß § 184 BAO geschätzt und ein Gewinn von 200.000,00 S festgestellt, der durch Verlustabzug von 200.000,00 S zu einem Einkommen von 0,00 neutralisiert wurde.

Nach der oben genannten Verfassungsbestimmung des § 117 Abs.7 Z 1 EStG 1988 idF BGBl. Nr. 201/1996 sind in den Kalenderjahren 1989 und 1990 entstandene Verluste, soweit sie nicht bis zur Veranlagung 1995 abgezogen worden sind, zu je einem Fünftel bei den Veranlagungen der Jahre 1998 bis 2002 abzuziehen.

Demnach ist im gegenständlichen Fall in den Jahren 1998 (1999 Verlust) und 2000 bis 2002 ein Verlustabzug von jeweils 20% der Summe von 218.610,00 (Rest aus 1989) und 1.722.074,00 S (1990) sohin 20% von 1.940.684,00 S = 388.136,80 S vorzunehmen.

Das auf das Jahr 1998 entfallende Fünftel des Verlustabzuges wurde damit konsumiert.

Soweit in einzelnen der Jahre von 1998 bis 2002 mangels eines entsprechenden positiven Einkommens das Jahresfünftel nicht abgezogen werden kann, verfällt es (Zorn, in Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988, Tz 3.3 Ende).

Fünftel des Verlustvortrages 1989/1990 für die Jahre 2000 bis 2002: 388.136,80 S p.a.

Körperschaftsteuerbescheid 2000 vom 27. Mai 2005

In diesem rechtskräftigen Bescheid wurde ein laufender Gewinn von 533.676,00 S durch einen Verlustabzug in gleicher Höhe (388.136,80 aus 89/90 und 145.539,20 aus 1991) zu einem Einkommen von 0,00 neutralisiert.

Rest des Verlustes 1991: 400.695,80 S (546.235,00-145.539,20)

Ab der Veranlagung 2001 ist der Verlustabzug auf Grund der oben angeführten Bestimmungen (§ 124b Z 45 iVm § 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988) auf 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte beschränkt.

Körperschaftsteuerbescheid 2001 vom 1. Juni 2005

In diesem rechtskräftigen Bescheid wurde ein laufender Gewinn von 1.031.436,00 S durch (75%) Verlustabzug von 773.577,00 S (388.136,80 aus 89/90 und 385.440,20 aus 1991) auf ein Einkommen von 257.859,00 S vermindert.

Rest des Verlustes 1991: 15.255,60 S (400.695,80-385.440,20)

Wegen der Umstellung von Schilling auf Euro werden in der Folge die Ende 2001 offenen Verlustvorträge angeführt.

Fünftel des Verlustvortrages 1989/1990 für die Jahre 2001 und 2002:

388.136,80 S = 28.207,00 €

Rest des Verlustes 1991: 15.255,60 S = 1.108,67 €

Verlust 1992: 16.193,00 S = 1.176,79 €

Verlust 1996: 768.210,00 S = 55.828,00 €

Verlust 1999: 523.016,00 S = 38.009,06 €

Körperschaftsteuerbescheid 2002 vom 3. Juni 2005

In diesem rechtskräftigen Bescheid wurde ein laufender Gewinn von 64.141,55 € durch (75%) Verlustabzug von 48.106,16 € (28.207,00 aus 89/90, 1.108,67 € aus 1991, 1.176,79 aus 1992 und 17.613,70 aus 1996) auf ein Einkommen von 16.035,39 € vermindert.

Rest des Verlustes 1996: 38.214,30 € (55.828,00-17.613,70)

Körperschaftsteuerbescheid 2003 vom 18. März 2005

In diesem rechtskräftigen Bescheid wurde ein laufender Gewinn von 51.844,67 € durch (75%) Verlustabzug von 38.883,50 € (38.214,30 aus 1996 und 669,20 aus 1999) auf ein Einkommen von 12.961,17 € vermindert.

Rest des Verlustes 1999: 37.339,86 € (38.009,06 – 669,20)

Körperschaftsteuerbescheid 2004 vom 5. Juli 2006

In diesem rechtskräftigen Bescheid wurde ein laufender Gewinn von 42.976,22 € durch (75%) Verlustabzug von 32.232,17 € (aus 1999) auf ein Einkommen von 10.744,05 € vermindert.

Rest des Verlustes 1999: 5.107,69 € (37.339,86-32.232,17)

Die Abgabepflichtige hat in der Berufung als offenen Restverlust zum 1. Jänner 2005 hingegen einen Betrag von 117.821,25 € behauptet, dies jedoch im Schriftsatz vom 24. Oktober 2007 auf einen Betrag von 84.791,11 € reduziert.

Die dieser Entscheidung angeschlossenen von einander unabhängigen Ermittlungen (Beilagen 1 und 2) bestätigen wie die obige Darstellung die Richtigkeit des im bekämpften Bescheid vorgenommenen Verlustabzuges.

Die Bw. ist dem diesbezüglichen Vorhalt des Finanzamtes vom 9. November 2007 auch gar nicht mehr entgegen getreten. Die vom Finanzamt für die Jahre 1997 und 1998 rechtskräftig festgestellten Gewinne beruhen auf Schätzungen der Bemessungsgrundlagen nach § 184 BAO mangels Abgabe der Steuererklärungen. Im genannten Vorhalt vom 9. November 2007 hat das Finanzamt weiters zutreffend darauf hingewiesen, dass es sich beim von der Bw. ins Treffen geführten offenen Verlustvortrag von 4,205.029,64 S zum 31.12.1996 um den handelsrechtlichen (Tz 21 Entwicklung des Gewinn-/Verlustvortragskontos im Betriebsprüfungsbericht vom 21. Mai 1999) und nicht um den steuerrechtlichen Wert handelt.

Das Finanzamt hat im bekämpften Bescheid das oben dargestellte, äußerst komplexe Regelgeflecht der Verlustverrechnung und des Verlustabzuges beachtet und entsprechend der ebenfalls oben zitierten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.11.1996, 94/13/0011; und VwGH 20.02.2008, 2006/15/0026) den Verlustabzug auf Grund der Feststellungswirkung der rechtskräftigen Bescheide der Vorjahre richtig vorgenommen.

Dem Berufungsbegehren kommt daher keine Berechtigung zu.

Am Rande sei bemerkt, dass das Finanzamt in Tz 15 des Betriebsprüfungsberichtes vom 21. Mai 1999 den Verlust des Jahres 1996 unter Hinweis auf schwere formelle Mängel als nicht ordnungsgemäß ermittelt und ausdrücklich als nicht vortragsfähig bezeichnet hat. Dessen ungeachtet wurde dieser Verlust in Höhe von 768.210,00 S bei der Veranlagung der Jahre 2002 und 2003 abgezogen.

Beilagen: 2 Ermittlungen des Verlustvortrages

Linz, am 5. Februar 2009

Ermittlung des Verlustvortrags

Veranlagungsjahr	Gewinn	Verlust	Verbrauch	IFB nicht ausgleichsfähig	IFB verrechenbar	IFB Saldo	Veranlagungsjahr
1987		9.688	9.688 (1994) [somit verbraucht!]			0	1987
1988		257.523	257.523 (1994) [somit verbraucht!]			0	1988
			135.086 (1994) 78.702 (1995)	48.791		48.791	1989
1989		432.398	offen (1989): 218.610				
1990		1.722.074	offen (1990): 1.722.074	23.518		72.309	1990
1991		546.235	offen (1991 ff.): 546.235	19.801		92.110	1991
1992		16.193	offen (1991 ff.): 16.193			92.110	1992
1993	68.537				68.537	23.573	1993
1994	402.297					23.573	1994
1995	102.275				23.573	0	1995
offener Verlustvortrag aus 1989/1990 (Summe):			1.940.684 (Fünftel: 388.136,80)				
offener Verlustvortrag aus 1991 ff. (Summe):			562.428				
1996		768.210					
1997	100.000 ^{1,2}						
1998 ³	200.000 ¹		aus 89/90: 200.000				
1999		523.016					
2000 ³	533.676		aus 89/90: 388.136,80				
2001 ^{3,4}	1.031.436		aus 89/90: 388.136,80 aus 91ff.: 385.440,20 (offen: 1.322.674,60)				
Umrechnung in Euro (13,7603:1)			aus 89/90: 28.207,00 aus 91ff.: offen: 96.122,51				
2002 ^{3,4}	64.141,55		aus 89/90: 28.207,00 aus 91ff.: 19.899,16 (offen: 76.223,35)				
2003 ⁴	51.844,67		aus 91ff.: 38.883,50 (offen: 37.339,85)				
2004 ⁴	42.976,22		aus 91ff.: 32.232,17 (offen: 5.107,68)				
2005 ⁴	74.052,41		aus 91ff.: 5.107,68 [somit verbraucht!]				

Beträge bis einschließlich 2001 in **ATS!**

¹ Schätzung gem. § 184 BAO (verjährt)

² Verlustausgleichsverbot

³ Verluste aus 1989/1990 nur zu einem Fünftel absetzbar

⁴ Verlustvortrag nur zu 75% des Gewinns absetzbar

	Vortrag			Verbrauch							offen f. 2002	offen f. 2002 in €					Kontrolle
	IFB	Verlust		1993	1994	1995		1998	2000	2001			2002	2003	2004	2005	
			Gewinn	68.537,00	402.297,00	102.275,00		200.000,00	533.676,00	1.031.436,00			64.141,55	51.844,67	42.976,22	74.052,41	
			Verlustabzug							773.577,00			48.106,16	38.883,50	32.232,17	55.539,31	
1987		-9.688,00			-9.688,00						-						
1988		-257.523,00			-257.523,00						-						
1989	-48.791,00	-432.398,00		-48.791,00	-135.086,00		-78.702,00										
1990	-23.518,00	-1.722.074,00		-19.746,00		-3.772,00											
1991	-19.801,00	-546.235,00				-19.801,00			-145.539,00	-385.440,00	-15.256,00	-1.108,70	-1.108,70				-
1992		-16.193,00									-16.193,00	-1.176,79	-1.176,79				-
1993											-						
1994											-						
1995											-						
1996		-768.210,00									-768.210,00	-55.828,00	-17.613,67	-38.214,33			-
1997											-						
Restverlust 1989/1990		-1.940.684,00										-141.035,01					
davon 1/5		-388.136,80						-200.000,00	-388.137,00	-388.137,00		-28.207,00	-28.207,00				
1998											-						
1999		-523.016,00									-523.016,00	-38.009,06		-669,17	-32.232,17	-5.107,72	-
2000																	
2001																	
2002																	
2003																	
2004																	
2005																	
Kontrolle				-	-		-	-	-	-			-	-	-		