

IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch

den Richter Mag. Erich Schwaiger

über die Beschwerde

der Beschwerdeführerin Bf.,
Anschrift

vom 7. Februar 2011

gegen die Bescheide

des Finanzamtes Salzburg-Stadt,
5026 Salzburg, Aignerstraße 10,
vertreten durch
Dr. Susanne Fischer

vom 25. Jänner 2011

betreffend Körperschaftsteuer 2008

zu Recht erkannt:

Der bekämpfte Körperschaftsteuerbescheid 2008 wird gemäß § 279 Abs. 1
Bundesabgabenordnung (BAO) **abgeändert**.

Der Gesamtbetrag der Einkünfte beträgt EUR 1.243.071,54, der Verlustabzug
EUR 1.014.815,88 und das Einkommen EUR 228.255,67. Die Körperschaftsteuer beträgt
25% davon, das sind EUR 57.063,92.

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

Gemäß § 25 Abs. 1 BFGG und § 282 BAO ist das Finanzamt verpflichtet, mit den ihm
zu Gebote stehenden rechtlichen Mitteln unverzüglich den der Rechtsanschauung
des Bundesfinanzgerichtes entsprechenden Rechtszustand herzustellen und die
entsprechenden Buchungen am Abgabenkonto vorzunehmen.

Entscheidungsgründe

Die hier zu beurteilende Berufung vom 7. Februar 2011 war am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig und gilt deshalb gem. § 323 Abs. 38 BAO als Beschwerde, über die das Bundesfinanzgericht zu entscheiden hat. Sie wurde durch die Geschäftsverteilung der Gerichtsabteilung 7013 zugewiesen.

1. Verfahrensgang

Die Berufung richtet sich gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008, mit dem das Finanzamt unter anderem einen Aufgabegewinn aus der Beteiligung an der KG1 (kurz Beteiligungsgesellschaft) in Höhe von EUR 1.243.071,54 zum Ansatz und davon 25% an Körperschaftsteuer zur Vorschreibung brachte.

Die Beschwerdeführerin (kurz Bf.), eine deutsche GmbH, rügte die unterbliebene Berücksichtigung eines Verlustvortrages aus derselben Beteiligung und brachte vor, der Aufgabegewinn resultiere aus einem negativen Kapitalkonto und müsse sich mit den bisherigen Verlusten decken.

Das Finanzamt entsprach dem Berufungsbegehren mit Berufungsvorentscheidung vom 7. Juni 2011 teilweise und brachte einen Verlustabzug von EUR 932.303,66 zum Ansatz. Es begründete dies wie folgt:

„Die Verluste werden ab dem Veranlagungszeitraum 2003 anerkannt. Da für 2002 kein Verlust festgestellt wurde, kann dieser auch nicht berücksichtigt werden.“

Daraufhin beantragte die Bf. mit Schreiben vom 28. Juni 2011 die Vorlage der Berufung an den Unabhängigen Finanzsenat. Sie bestätigte zwar, dass im Gründungsjahr 2002 keine Tätigkeit entfaltet und für dieses Kalenderjahr für die Beteiligungsgesellschaft auch keine Feststellungserklärung abgegeben wurde, bezeichnete dies aber – wegen einer Betriebsprüfung im Jahr 2008 – als unverständlich und rechnete die Säumnis dem dortigen Finanzamt zu.

Sie beantragte Akteneinsicht durch Übersendung der eingereichten Bilanzen und Steuererklärungen für 2002 bis 2008 und bot an, diese auch vor Ort einzusehen. Sei der Verlust handelsrechtlicher Natur, so fließe die Auflösung nicht in die steuerliche Erfassung ein. Sei der Verlust jedoch zu erfassen, so würde die Bf. die entsprechenden Erklärungen erstellen, so dass das Ergebnis sich steuerneutral ergebe.

Anlässlich einer persönlichen Vorsprache des Geschäftsführers der Bf. wies ihn das Finanzamt darauf hin, dass es hinsichtlich der steuerlichen Bemessungsgrundlagen an die Feststellungen des für die Beteiligungsgesellschaft zuständigen Finanzamts gebunden sei. Der Geschäftsführer stellte in Aussicht dort entsprechende Bescheide zu erwirken.

Kurz darauf teilte die Bf. mit Schreiben vom 3. Oktober 2008 mit:

„[...] Nachdem nun die Aufgliederung des Finanzamtes [...] vorliegt ergibt sich eine neue steuerliche Situation und Berechnung.

Steuerliche Würdigung

Die KG1 war in Konkurs. Die steuerliche Abschlussprüfung wurde mit dem Masseverwalter Dr. MV durchgeführt. Durch die Beendigung der Gesellschaft in 2008 ergibt sich daher ein Aufgabegewinn. Dieser entsteht nach § 24 Absatz 2 EStG und ist daher auch als solcher zu versteuern (negatives Kapitalkonto). Verlustvorräte können nur zu 75% mit den positiven Einkünften des Jahres verrechnet werden; Ausnahmen regelt jedoch § 2b Nr. 3 EStG 1988 zweiter und dritter Querstrich der besagt „Die Verrechnungsgrenze und die Vortragsgrenze sind in folgenden Fällen nicht anzuwenden bei Gewinnen die von einem Insolvenzverfahren betroffen sind und Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne“.

Beides liegt in unserem Fall vor. Der Aufgabegewinn ergibt sich aus dem negativen Kapitalkonto; dieses spiegelt auch die steuerlichen Verluste dar. Daher wurde der Körperschaftssteuerbescheid 2008 falsch erlassen, mit einhergehend die Aussetzungszinsen und Anspruchszinsen, sowie die Säumniszuschläge.

Steuerberechnung 2008

(Tabelle 1)

Aufgabegewinn lt. Bescheinigung Finanzamt	1.241.422,60
Verlustvorräte (negatives Kapitalkonto) voll anrechenbar	-1.241.422,60
Zwischensumme	00,00
Laufender Gewinn 2008 lt. Bescheinigung	2.630,70
Abzüglich Verlust Kürzel_KG2	-981,74
Einkommen 2008	1.648,96
25% Körperschaftssteuer aus 1.648,96	412,24

[...]

Wir bitten die Bescheide entsprechend zu korrigieren.

[...]

Abschließend wollen wir noch bemerken, dass die Höhe des steuerlichen Aufgabegewinns immer gleichlautend mit den entstandenen steuerlichen Gewinnen ist. Abweichungen können nicht entstehen, wenn ja sind diese als offensichtliche Unrichtigkeiten entsprechend anzupassen. [...]“

Im Anhang zu diesem Schreiben findet sich ein Schreiben des für die Beteiligungsgesellschaft zuständigen Finanzamts vom 26. September 2011. Darin wird die Summe der Einkünfte der Bf. wie folgt dargestellt:

(Tabelle 2)

<i>Anteiliger laufender Gewinn KG1</i>	2.630,70
<i>Aufgabegewinn KG1</i>	1.241.422,60
<i>(Zwischensumme</i>	1.244.053,30)
<i>Beteiligung Kürzel_KG2</i>	-981,74
<i>Summe</i>	1.243.071,54

Aus diesen beiden Unterlagen ergab sich erstmals ein Hinweis darauf, dass die Bf. nicht nur an der KG1, sondern auch an der Kürzel_KG2 beteiligt war.

Das Finanzamt legte die Berufung daraufhin am 28. Februar 2013 mit der Bemerkung an den Unabhängigen Finanzsenat vor, die Bf. sei in Österreich beschränkt steuerpflichtig und an zwei Personengesellschaften beteiligt. Dem Finanzamt seien keine Körperschaftsteuererklärungen vorgelegt worden. Erst für 2008 habe das Finanzamt von den Beteiligungen durch Zusendung der Gewinnuntangente durch das für die KG1 zuständige Finanzamt Kenntnis erlangt. [...] Mit der Berufungsvorentscheidung seien die Verlusttangente ab 2003 verrechnet worden, irrtümlich allerdings nur im Ausmaß von 75% der Einkünfte. Aufgrund der Bindung des Körperschaftsteuerfinanzamts an die Feststellungsbescheide sei der Berufung teilweise zu entsprechen und der Verlustvortrag in der darin festgestellten Höhe (jedoch in vollem Umfang) zu gewähren.

Der Unabhängige Finanzsenat bzw. das Bundesfinanzgericht forderten die Steuerakten der KG1 und der Kürzel_KG2 an. Deren Inhalt wird – soweit hier von Relevanz – unter Punkt 2 kurz dargestellt.

2. Sachverhalt

Diesem Erkenntnis liegt der folgende Sachverhalt zugrunde, der in den Akten des Finanzamts sowie des Bundesfinanzgerichts abgebildet und soweit nicht gesondert angeführt unbestritten ist.

Die Bf. ist eine nach deutschem Recht gegründete Gesellschaft mit beschränkter Haftung (Sitz in Deutschland). Es deutet nichts darauf hin, dass diese Gesellschaft von Österreich aus geleitet wird.

Ihr Österreichbezug ergibt sich ausschließlich daraus, dass sie seit 2002 bzw. 2004 an insgesamt zwei österreichischen betriebsführenden Kommanditgesellschaften beteiligt ist. Die KG1 (FN #####x; in Folge kurz KG1) hat ihre Betriebsstätte im Bereich des Finanzamtes Braunau Ried Schärding, die KG2 (FN #####y; in Folge kurz KG2) im Bereich des den bekämpften Körperschaftsteuerbescheid erlassenden Finanzamtes Salzburg-Stadt.

Aus den Steuerakten dieser beiden Mitunternehmerschaften ergeben sich die folgenden Einkünfte, die mit rechtskräftigen Bescheiden gem. § 188 BAO festgestellt wurden:

(Tabelle 3a)

KG 1	Datum	Einkünfte
2002	-	-
2003	09.05.2008	-1.039.436,43
2004	09.05.2008	37.514,58
2005	09.05.2008	-4,42
2006	09.05.2008	144,77
2007	26.08.2008	0,00
2008	11.10.2010	1.244.053,30

(Tabelle 3b)

KG 2	Datum	Einkünfte
2002	-	-
2003	-	-
2004	05.01.2006	-4.189,01
2005	30.11.2006	-454,62
2006	23.04.2008	2.500,00
2007	29.10.2008	-1.598,16
2008	17.09.2009	-981,76

Wie dem Firmenbuch zu entnehmen ist, wurde die KG1 am 13. Dezember 2002 gegründet. In ihrem Steuerakt findet sich deren Jahresabschluss zum 31. Dezember 2003. Aus dessen Vorjahresvergleichszahlen lässt sich auch der Jahresabschluss zum 31. Dezember 2002 rekonstruieren.

2002 wurde offensichtlich nur die Gründung abgewickelt, was sich in der Bilanz ausschließlich durch die Dotierung einer Rückstellung für Rechts- und Beratungskosten in Höhe von EUR 300,00 niederschlug. Exakt dieser Betrag scheint auch als Bilanzverlust 2002 im Jahresabschluss 2002 auf. Ein Feststellungsbescheid existiert für dieses Jahr nicht.

3. Rechtsgrundlagen

Strittig ist ausschließlich die Höhe des 2008 zu berücksichtigenden Verlustabzugs.

3.1. Verlustabzug

Gem. § 18 Abs. 6 EStG 1988 in der 2008 gültigen Fassung sind Verluste, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (vgl. VwGH 28.4.04, 2001/14/0162), als Sonderausgaben abzuziehen (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 (vgl. VwGH 25.6.08, 2008/15/0144).

Wie von Jakom/*Baldauf* EStG, 2013, § 18 Rz 166 zusammenfassend dargestellt ist der Verlustabzug zwingend und zwar zum frühestmöglichen Zeitpunkt (vgl. VwGH 20.9.77, 931/77) und im höchstmöglichen Ausmaß (vgl. UFS 30.8.04, RV/3675-W/02) von Amts wegen vorzunehmen.

Ist ein Abzug in früheren Jahren trotz dieser Vorschrift unterblieben, darf nur mehr der Restbetrag berücksichtigt werden (fiktiver Verlustabzug im Sinne VwGH 20.9.77, 931/77; 2.10.1968, 691/68 und UFS 29.12.03, RV/0532-W/02). Dies gilt auch dann, wenn wie hier im Jahr der Entstehung des Verlusts eine Veranlagung unterblieben ist (vgl. VwGH 25.6.08, 2008/15/0144).

Doralt/Renner weisen in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG¹⁰, § 18 Tz 297 zutreffend darauf hin, dass sich die Höhe des abzugsfähigen Verlustes grundsätzlich aus der Veranlagung des Verlustjahres ergibt. Damit wird der Verlustabzug der Höhe nach mit Bindung für die Folgejahre rechtskräftig festgestellt (vgl. VwGH 20.9.1977, 931/77; 20.11.1996, 94/13/0011).

3.2. Bindungswirkung von Feststellungs- und Abgabenbescheiden (§ 252 BAO)

In einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, werden diesen Bescheiden zugrunde gelegt, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist (§ 192 BAO). Werden solche Feststellungsbescheide nachträglich abgeändert, sind die davon abgeleiteten Bescheide zu berichtigen (§ 295 Abs. 1 BAO). Wurden solche Entscheidungen in einem Abgabenbescheid getroffen, gilt dies sinngemäß (§ 295 Abs. 2 BAO).

Liegen einem Abgabenbescheid (wie hier dem Körperschaftsteuerbescheid 2008) Entscheidungen zugrunde, die in Feststellungsbescheiden (hier die Bescheide gem. § 188 BAO der KG1 und KG2) getroffen worden sind, so kann der Bescheid nicht mit der Begründung angefochten werden, dass die im Feststellungsbescheid getroffenen Entscheidungen unzutreffend sind. Liegen einem Bescheid Entscheidungen zugrunde, die in einem Abgabenbescheid getroffen worden sind, so gilt dies sinngemäß (§ 252 Abs. 1 und 2 BAO).

Diese Aussagen wurden mittlerweile vom Höchstgericht in ständiger Rechtsprechung bestätigt (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 252 Tz 3 ff unter Hinweis etwa auf VwGH 28.5.1997, 94/13/0273; 23.3.2000, 2000/15/0001; 19.3.2002, 2002/14/0005; 7.7.2004, 2004/13/0069; 28.4.2011, 2007/15/0031, 0032 und 0105).

3.3. Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

4. Rechtliche Würdigung

Aus dem folgt für den konkreten Fall:

4.1. Einkommensberechnung, Verlustabzug

Die Bf. stützt ihre Beschwerde hier - neben dem Vorbringen der Nichtanwendung der 75%#Regel des § 2 Abs. 2b EStG 1988 auf Veräußerungsgewinne - im Kern nur darauf, die Verlustvorträge betrügen richtig EUR 1.241.422,60, da sich der Aufgabegewinn mit den bisherigen Verlusten decken müsse. Das Finanzamt stimmte zwar im Vorlagebericht vom 28. Februar 2013 einem 100%igen Verlustabzug (Veräußerungsgewinn) zu, widersprach aber der Höhe der Vorjahresverluste unter Berufung auf die Feststellungsbescheide.

Der bisherigen Körperschaftsteuerbescheide 2008 berücksichtigten die Feststellungsbescheide der KG2 nicht, was vom Bundesfinanzgericht richtig zu stellen ist.

Nicht mit Erfolg entgegen treten kann die Bf. der Entscheidung des Finanzamts allerdings im Hinblick auf die Bindungswirkung der entsprechenden Feststellungsbescheide der KG1. Die Höhe des Verlustabzuges ist hier mit dem Betrag beschränkt, der mit den aufrechten Feststellungsbescheiden festgestellt wurde und in den Vorjahren noch nicht konsumiert werden hätte können.

Solche verbindlichen Feststellungsbescheide liegen ab den Kalenderjahren 2003 (KG1) bzw. 2004 (KG2) vor. Für 2002 existiert zwar zur KG1 kein Feststellungsbescheid, aus dem im dortigen Akt enthaltenen Jahresabschluss 2003 ist aber der Jahresverlust 2002 mit EUR 300,00 ableitbar. Aufgrund § 12 des Gesellschaftsvertrages war der laufende Verlust durch die Kommanditisten zu tragen. 2002 war dies allein die Bf.. Rechnet man diesen Bilanzverlust 2002 zur Vermeidung einer Beschwer zur Gänze der Bf. zu, ergeben sich die zu berücksichtigenden Verluste unter Abzug der Verrechnungsmöglichkeiten in den Vorjahren mit den Werten, die in der Beilage und der nachstehenden Tabelle 4 dargestellt werden:

(Tabelle 4)

2002	KG1	-300,00
2003	KG1	-1.039.436,43
2004	Verlustabzug 75%	24.994,18
2005	KG1+KG2	-459,04

2006	Verlustabzug 75%	1.983,58
2007	KG2	-1.598,16
2008	Verlustabzug 100%	1.014.815,88
Saldo		0,00

Für 2008 verblieb damit nur ein Verlustvortrag von insgesamt EUR 1.014.815,88, der zum Abzug zur Verfügung stand.

Im Rahmen der Bemessung der Körperschaftsteuer 2008 beschränkt sich die inhaltliche Prüfung dieser Zahlen auf die Übereinstimmung mit rechtlich existenten Feststellungsbescheiden. Ob die damit festgestellten Bemessungsgrundlagen betraglich richtig sind, ist dabei nicht zu beurteilen.

Auch wenn es grundsätzlich richtig ist, dass der Veräußerungsgewinn im Falle eines negativen Kapitalkontos nur in Höhe des steuerrechtlichen Saldos entstehen kann (vgl. etwa *Doralt*, EStG¹⁰, § 24 Tz 196), hätte eine diesbezügliche Rüge im entsprechenden Feststellungsverfahren vorgebracht werden müssen.

4.2. Revision

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klarenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt (siehe Zitate oben). Damit liegt kein Grund für die Zulassung einer Revision vor.