

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Bernhard Renner in der Beschwerdesache Verein XY gegen den Bescheid des Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch AB, vom 14.1.2013, betreffend Körperschaftsteuer für 2007 zu Recht erkannt:

1. Der Beschwerde wird stattgegeben.

Der angefochtene Bescheid wird folgendermaßen abgeändert:

|                            |                 |
|----------------------------|-----------------|
| Gesamtbetrag der Einkünfte | 14.115,39 EUR   |
| Verlustabzug               | - 10.586,55 EUR |
| Einkommen                  | 3.528,84 EUR    |
| Körperschaftsteuer         | 882,21 EUR      |

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

## Entscheidungsgründe

### Verwaltungsgeschehen

Der beschwerdeführende Verein (im Folgenden: Bf) verfolgt nach seinen Statuten ua die Förderung von Zwecken im Zusammenhang mit neuen Technologien, bei der Unterstützung von Betrieben bei der Personalentwicklung und der Kommunikation und Zusammenarbeit zwischen Betrieben, Organisationen und Institutionen. In der tatsächlichen Geschäftsführung erfolgt im Rahmen einer sog „Implacementstiftung“ ua die Qualifizierung von Fachkräften für Unternehmen sowie Unterstützung von Arbeitslosen bei der Bildungsplanung.

Im Zuge einer den Zeitraum 2007 bis 2010 umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung kam der Prüfer zum Schluss, dass dem Bf die bislang beanspruchten und von der belangten Behörde auch zuerkannten abgabenrechtlichen Begünstigungen gemäß den §§ 34 ff BAO nicht zukämen.

Der Bf sei daher ab dem Kalenderjahr 2007 zur Körperschaftsteuer zu veranlagten. Für Zeiträume vor 2007 sei eine Festsetzung bzw Veranlagung der Körperschaftsteuer gemäß § 207 BAO nicht möglich. Für das beschwerdegegenständliche Jahr 2007 ergab sich auf Grund der Feststellungen des Prüfers ein körperschaftsteuerlicher Gewinn von 14.121,39 EUR.

Zu einem in der Schlussbesprechung gestellten Antrag des Bf auf Berücksichtigung von vor dem Jahr 2007 iHv 14.873,12 EUR entstandenen Verlustvorträgen hielt der Prüfer fest, dass die Höhe des vortragsfähigen Verlustes aus der Veranlagung des jeweiligen Verlustjahres resultiere. Da für Jahre vor 2007 keine Körperschaftsteuererklärungen eingereicht bzw keine Körperschaftsteuerbescheide erlassen worden seien, könnten ab dem Jahr 2007 auch keine Verlustvorträge berücksichtigt werden. Eine bescheidmäßige Festsetzung bzw Veranlagung der Körperschaftsteuer für Zeiträume vor dem Jahr 2007 sei gemäß § 207 BAO nicht mehr möglich.

Das Finanzamt folgte den Prüferfeststellungen und erließ am 14.1.2013 einen Körperschaftsteuerbescheid, in dem sich ein Gewinn von 14.115,39 EUR bzw eine Abgabenschuld an Körperschaftsteuer von 3.528,85 EUR ergab.

In der gegen den Körperschaftsteuerbescheid für 2007 gerichteten Berufung (Beschwerde iSd § 243 BAO idF BGBl FVwGG 2012, BGBl I 2013/14) führte der Bf aus, er habe bereits seit seiner Gründung am 28.11.1999 nach § 4 Abs 1 EStG 1988 bilanziert. Somit seien von Anfang an alle Verluste und Gewinne auf Konten vorgetragen worden. Für alle Jahre sei ein Jahresabschluss sowie die Umsatzsteuererklärung an die Finanzbehörde übermittelt worden. Der Verein sei bis zur abgabenbehördlichen Prüfung als gemeinnützig behandelt worden und habe somit keine Körperschaftsteuererklärung eingereicht. Im Zuge der Außenprüfung sei festgestellt worden, dass doch Körperschaftsteuerpflicht bestehe. Der Prüfungszeitraum sei auf den Zeitraum 2007 ausgedehnt worden. In diesem Jahr sei ein Gewinn von 14.121,39 EUR erklärt und ein Verlustvortrag von 14.873,12 EUR ausgewiesen worden. Der Bf. sei ab 2007 als nicht mehr gemeinnützig betrachtet worden, obwohl sich seine Tätigkeit nicht geändert habe.

Es werde im Jahr 2007 trotz eingetretener Verjährung die Berücksichtigung von Verlustvorträgen iHv 14.873,12 EUR, auch wenn bereits Verjährung entgegnet werde.

Der Prüfer hielt zu den beschwerdegegenständlichen Ausführungen in seiner Stellungnahme vom 1.3.2013 fest:

Den der Abgabenbehörde vorliegenden ältesten Jahresabschlüssen (ab 2004; Jahresabschlüsse für 2000 bis 2003 lägen nicht vor; ob diese eingereicht worden seien, lasse sich nicht mehr beurteilen) sei zu entnehmen, dass die Tätigkeit des Bf nicht auf Gewinn gerichtet sei und dieser gemeinnützige und mildtätige Zwecke

fördere. In den Jahresabschlüssen sei ausgeführt worden, dass deshalb hinsichtlich der Körperschaftsteuer eine Befreiung vorliege. Grundsätzlich liege es in der Verantwortung des Rechtsträgers zu festzustellen, ob Tatsachen verwirklicht worden seien, die eine Abgabepflicht auslösten. Ob es sich beim Bf unter Berücksichtigung der tatsächlichen Geschäftsführung um einen wirtschaftlichen oder ideellen Verein gehandelt habe, könne seitens der Abgabenbehörde nicht beurteilt werden; über Begünstigungen sei überdies im jährlichen Besteuerungsverfahren zu entscheiden. Um Rechtsmittelverfahren seien saldierte bilanzielle Verluste reklamiert worden, die Höhe des vortragsfähigen Verlustes resultiere aber aus der Veranlagung des jeweiligen Verlustjahrs. Diese seien aber bereits verjährt.

Aus den über Ersuchen des Bundesfinanzgerichts vorgelegten Jahresabschlüssen ergeben sich folgende - jeweils gemäß § 4 Abs 1 EStG 1988 ermittelten Gewinne bzw Verluste des Bf:

|        |             |
|--------|-------------|
| 2001   | - 5.275,53  |
| 2001   | - 6.972,68  |
| 2002   | -15.102,68  |
| 2003   | + 2.071,92  |
| 2004   | + 1.883,01  |
| 2005   | + 5.727,78  |
| 2006   | + 2.795,06  |
| Gesamt | - 14.873,12 |

Das Erfordernis, diese Jahresabschlüsse auch der belangten Behörde zu übermitteln, hat diese verneint.

### **Festgestellter Sachverhalt**

Der Bf erzielte in den Jahren 2000 bis 2006 insgesamt einen gemäß § 4 Abs 1 EStG 1988 ermittelten Verlust von 19.016,96 EUR. Der Bf reichte für diese Jahre zwar Jahresabschlüsse, aber keine Körperschaftsteuererklärungen bei der belangten Behörde ein und wurde hiezu aber auch nicht aufgefordert. Diese Jahresabschlüsse liegen bei der belangten Behörde nicht mehr auf. Die belangte Behörde erließ keine Körperschaftsteuerbescheide; Grund hiefür war offenbar die seinerzeitige übereinstimmende Rechtsansicht der Parteien, dass dem Bf abgabenrechtliche Begünstigungen gemäß den §§ 34 ff BAO zukämen. Diese Ansicht wurde nach einer Außenprüfung seitens der belangten Behörde ab dem Jahr 2007 nicht mehr aufrechterhalten. Im Körperschaftsteuerbescheid für 2007 (Streitjahr) wurde ein Gewinn von 14.121,39 EUR ausgewiesen, jedoch die in den Jahren 2000 bis 2006

angefallenen Verluste nicht im Wege eines Verlustvortrags berücksichtigt, wogegen sich die Beschwerde richtet.

## **Beweiswürdigung**

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den Feststellungen der abgabenbehördlichen Prüfung sowie aus den dem Bundesfinanzgericht vorgelegten Jahresabschlüssen für 2000 bis 2006. Was die Frage betrifft, ob der Bf ab 2000 laufend Jahresabschlüsse eingereicht hat, so schließt sich das Bundesfinanzgericht dessen Ausführungen an, dass es dazu gekommen sei. Einerseits hat die belangte Behörde dies nicht in Abrede gestellt, andererseits befinden sich für spätere Jahre diese Unterlagen noch im Akt der belangten Behörde, sodass kein Grund besteht, davon auszugehen, der Bf gabe früher eine andere vorgangsweise praktiziert. Überdies ist allgemein bekannt, dass die Finanzverwaltung ältere Aktenteile skartiert und damit gleichsam mögliche Beweismittel de facto "vernichtet".

## **Rechtslage**

Gemäß § 4 Abs 1 erster Satz EStG 1988 ist Gewinn der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres.

Gemäß § 18 Abs 6 EStG 1988 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.

Gemäß § 2 Abs 2b Z 2 erster Satz EStG 1988 können vortragsfähige Verluste iSd § 18 Abs 6 und 7 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.

Gemäß § 8 Abs 4 Z 2 KStG 1988 in der im Beschwerdejahr geltenden Fassung ist der Verlustabzug iSd § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 bei Körperschaften als Sonderausgabe zu berücksichtigen.

Da der Verlustabzug gemäß § 18 Abs 6 zweiter Satz EStG 1988 nur zulässig ist, wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind, ist er damit auf betriebliche Einkünfte und außerdem auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 und § 5 EStG 1988 eingeschränkt.

Eine formell ordnungsmäßige Buchführung ist nicht Voraussetzung; der Verlustabzug ist zulässig, „*wenn der Verlust - allenfalls auch nach Korrektur der Buchhaltung durch den*

*Steuerpflichtigen oder auf Grund einer Betriebsprüfung - seiner Höhe nach errechnet werden kann und das Ergebnis auch überprüfbar ist“ (VfGH 3.3.1987, G 170/86). Die Buchführung muss nur im Entstehungsjahr ordnungsmäßig sein (BFH 22.6.1962, VI 49/61 S, BStBl 1962 III 386; UFS 13.1.2006, RV/0052-I/02); die ordnungsmäßige Buchführung ist nur notwendig, um den Verlustabzug der Höhe nach richtig ermitteln zu können.*

Die Höhe des abzugsfähigen Verlustes ergibt sich grundsätzlich aus der Veranlagung des Verlustjahres. Damit wird der Verlustabzug der Höhe nach mit Bindung für die Folgejahre rechtskräftig festgestellt (VwGH 20.9.1977, 931/77 bzw VwGH 20.11.1996, 94/13/0011).

## **Erwägungen**

Im vorliegenden Fall wurden jene Verluste, die zum vom Bf begehrten Verlustausgleich im beschwerdegegenständlichen Jahr geführt haben, auf Grund von Gewinnermittlungen iSd § 4 Abs 1 EStG 1988 ermittelt, sodass insoweit das Erfordernis der Ordnungsmäßigkeit jedenfalls vorliegt. Die belangte Behörde hat auch nicht eingewendet, dass die Gewinnermittlungen derart grobe Mängel aufweisen würden, dass eine Errechnung der Verluste der Höhe nach nicht möglich wäre. Sie bringt allerdings sinngemäß vor, dass in den Verlustentstehungsjahren keine Veranlagungen, somit keine Feststellungen des Verlustabzuges stattgefunden hätten und aus diesem Grund die Berücksichtigung der Verlustvorträge nicht mehr möglich sei.

Dieser Ansicht kann sich das Bundesfinanzgericht in konkreten Fall nicht anschließen:

Der Bf hat seit seinem Bestehen jährlich Jahresabschlüsse eingereicht, die belangte Behörde jedoch keine darauf basierenden Körperschaftsteuerbescheide erlassen, sondern diese Unterlagen ungeprüft entgegengenommen und in weiterer Folge sogar vernichtet. Sie hat sich dabei offenbar von der – wie sich herausgestellt hat, irrigen – und offenbar auch vom Bf so vertretenen Ansicht leiten lassen, der Bf unterläge deshalb nicht der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht, weil ihm Begünstigungen gemäß den §§ 34 ff BAO bzw § 5 Z 6 KStG 1988 zukämen, weswegen auch keine Veranlagung zur Körperschaftsteuer erforderlich sei. Diese Ansicht ist schon alleine deshalb unzutreffend, weil selbst dem Grunde nach "gemeinnützige" Körperschaften Betriebe führen können, die isoliert gesehen, insoweit die unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht auslösen.

Bei einer derartigen Fallkonstellation wäre es allerdings nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht sachgerecht, einem Steuerpflichtigen, der durch das Einreichen von Jahresabschlüssen insoweit seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen ist, die Abgabenbehörde daraus jedoch keine Konsequenzen gezogen hat und somit alleine ihr Verhalten für das Nichterlassen der ihrer Ansicht nach erforderlichen Bescheide kausal war, den Verlustabzug nunmehr mit der Begründung zu verwehren, das Erlassen von für die Zuerkennung des Verlustabzugs notwendigen Bescheiden wäre aufgrund eingetretener Verjährung nicht mehr möglich bzw sei die Überprüfung der Richtigkeit der Jahresabschlüsse mangels Aufliegens solcher in den Verwaltungsakten nicht mehr möglich. Vielmehr sind in einem derartigen Fall die

Ergebnisse der bei der Abgabenbehörde eingereichten Jahresabschlüsse insoweit von Relevanz, als die Höhe der dort ausgewiesenen Verluste iSd der Rechtsprechung des VfGH nachvollziehbar ist.

Da im gegenständlichen Fall keine Gründe ersichtlich sind, dass die eingereichten Jahresabschlüsse gravierende Mängel aufgewiesen hätten, war der Beschwerde stattzugeben und der Verlustabzug zu berücksichtigen. Der Verlustabzug kann somit im Ausmaß von 75 % des Gesamtbetrages der im beschwerdegegenständlichen Jahr erzielten Einkünfte von 14.115,39 EUR abgezogen werden und beträgt somit 10.586,55 EUR; das körperschaftsteuerpflichtige Einkommen ermittelt sich daher mit 3.528,84 EUR; die Körperschaftsteuer ist mit 882,21 EUR festzusetzen.

### **Zulässigkeit einer Revision**

Die Frage, ob die Höhe der für den Verlustabzug maßgeblichen Verluste nicht nur bescheidmäßig, sondern bei Unterbleiben einer Bewcheiderlassung auch unmittelbar aus den vom Steuerpflichtigen erstellten Unterlagen (Jahresabschlüssen) ermittelbar ist und somit insoweit das Erfordernis der "Ordnungsmäßigkeit" vorliegt, ist bislang von der Rechtsprechung noch nicht entschieden und auch in der Literatur noch nicht behandelt worden. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts liegt daher insoweit eine Rechtsfrage vor, der grundsätzliche Bedeutung iSd Art 134 Abs 4 B-VG zukommt.

Die ordentliche Revision gegen dieses Erkenntnis ist daher zulässig.

Linz, am 6. Februar 2015