

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des FA betreffend Körperschaftsteuer 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 wird mit € 1.749,96 € festgesetzt. Die Bemessungsgrundlagen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen.

Entscheidungsgründe

Die Bw. betrieb ein Transportunternehmen in der Rechtsform einer GmbH. Eine die Jahre 2000 bis 2002 umfassende Betriebsprüfung gelangte unter anderem zu folgender Feststellung:

Tz. 1 Vortragsgrenze Verlustvortrag 2001/2002

Der Geschäftsbetrieb der Bw. wurde durch Kündigung der Mitarbeiter bzw. Verkauf aller Fahrzeuge mit Dezember 2001 eingestellt. Die Gewerbeberechtigung endete mit 29. 1. 2002. Eine Auflösung und Abwicklung (Liquidation) gemäß § 19 KStG ist weder im Firmenbuch noch im Steuerakt ersichtlich.

In der laufenden Gewinnermittlung für 2001 wurde unter "außerordentliche Erträge" ein Betrag iHv ATS 4.333.944,00 erfasst. dieser Betrag wurde in der Körperschaftsteuererklärung in der Kennzahl 624 eingetragen. Im Jahr 2002 wurde der ermittelte Gewinn iHv € 17.111,15 zur Gänze als Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinn berücksichtigt.

Gemäß § 2 Abs. 2b Z. 3 EStG 1988 sind die Verlustverrechnungsgrenze und die Verlustvortragsgrenze insoweit nicht anzuwenden, als in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne, das sind Gewinne aus der Veräußerung sowie der Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen,

sowie Liquidationsgewinne, enthalten sind. Da bei Körperschaften, die ihr Einkommen nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 ermitteln, § 24 EStG 1988 nicht anzuwenden ist, es also keine gesonderte Gewinnermittlung für Veräußerungs- und Aufgabegewinne gibt, sieht die gesetzliche Regelung vor, dass nur Liquidationsgewinne der Regelung des § 2 Abs. 2b Z. 3 EStG 1988 unterliegen.

Da jedoch offensichtlich keine Liquidation der Bw. stattgefunden hat, kommt § 2 Abs. 2b Z. 3 EStG 1988 nicht zur Anwendung."

Das zuständige Finanzamt (FA) folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und setzte mit Bescheid vom 3. Februar 2005 die Körperschaftsteuer mit € 10.171,44 statt mit € 1.749,96 fest.

Dagegen wurde fristgerecht Berufung erhoben und eingewendet, dass aus dem Erlass des BMF vom 20. 5. 1998, Z 14 06 02/2-IV/14/98, AÖF 1998/125 eindeutig hervorgehe, dass der § 24 Einkommensteuergesetz 1988 auch für Körperschaften anzuwenden sei: "*Unter 4.2. Sondergewinne, 4.2.1. verschiebbare Sondergewinne sind gemäß § 117 Abs. 7 Z 2 EStG Veräußerungsgewinne, Aufgabegewinne und Liquidationsgewinne, und weiters wird ausgeführt, die Verschiebemöglichkeit gilt bei natürlichen Personen und bei Körperschaften gleichermaßen, und weiter 4.2.1.2. unter Veräußerungsgewinnen versteht man Gewinne aus der Veräußerung von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen. Es müssen dabei die Voraussetzungen des § 24 EStG 1988 zumindest sachlich (abstrakt) erfüllt sein.*"

Auch müsse bei Teilbetriebsveräußerungen (wie im Berufungsfall vorliegend) der anteilige Freibetrag der ATS 100.000,00 zum Tragen kommen.

Aufgrund des oben genannten Erlasses, dass Veräußerungsgewinne bzw. Teilveräußerungsgewinne bei Körperschaften sehr wohl möglich seien, werde ersucht den Bescheid aufzuheben und den Verlustabzug mit S 2.213.313,00 anzusetzen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist, ob die Verlustverrechnungsgrenze bzw. die Verlustvortragsgrenze des § 2 Abs. 2b Z 1 EStG 1988 im gegenständlichen Fall anzuwenden ist.

Gemäß § 7 Abs. 1 KStG 1988 ist der Körperschaftsteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der unbeschränkt Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahr bezogen hat.

Gemäß § 7 Abs. 2 KStG 1988 ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im § 2 Abs. 3 EStG 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 nach dem Körperschaftsteuergesetz 1988. Anzuwenden sind § 2 Abs. 2a EStG 1988 auf Einkünfte aus einer Beteiligung, wenn das Ziel steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, sowie § 2 Abs. 2b EStG 1988.

Gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug).

§ 2 Abs. 2b EStG 1988 lautet:

"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 Prozent der positiven Einkünfte verrechnet werden (Verrechnungsgrenze) ...*
2. *Vortragsfähige Verluste im Sinn des § 18 Abs. 6 und 7 können nur im Ausmaß von 75 Prozent des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze) ...*
3. *Insoweit in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind,*
 - *Sanierungsgewinne (§ 36 Abs. 1)....., oder*
 - *Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne, das sind Gewinne aus der Veräußerung sowie Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen weiters Liquidationsgewinne,*

sind die Verrechnungsgrenze und die Vortragsgrenze nicht anzuwenden."

Mit Schreiben vom 4. Februar 2002 teilte die Bw. dem Finanzamt mit, dass sie ihren Geschäftsbetrieb – Transportgewerbe – durch Kündigung der Mitarbeiter und Verkauf aller Fahrzeuge, Ende Dezember 2001 eingestellt habe. Daran anschließend seien auch die Gewerbeberechtigungen zurückgelegt worden. Gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 und 3 EStG 1988 handle es sich somit um eine Aufgabe des Geschäftsbetriebes und seien die Verlustvorträge aus dem Jahr 2000 zur Gänze im Jahr 2001 gegen Gewinne aus der Betriebsaufgabe durch Veräußerung der Fahrzeuge und daraus resultierender Veräußerungsgewinne ausgleichs- und vortragsfähig.

Laut einer von der Bezirkshauptmannschaft B. dem Finanzamt übermittelten Verständigung endete die Gewerbeberechtigung der Bw. zur *Beförderung von Gütern mit 20 Kraftfahrzeugen im Fernverkehr* am 29. Jänner 2002.

Im Jahresabschluss (G + V) für das Jahr 2001 sind außerordentliche Erträge in Höhe von S 4.333.911,11 ausgewiesen. Laut Seite 38 des Jahresabschlusses handelt sich dabei um Erlöse aus Anlagenverkäufen ("wegen Betriebsaufgabe") sowie Erlöse aus der Auflösung von Abfertigungs- und Urlaubsrückstellung. Weiters wurden Investitionsfreibeträge in Höhe von S 665.975,00 aufgelöst. Der steuerliche Gewinn des Jahres 2001 wurde mit S 1.888.723,00 ermittelt.

Eine Auflösung und Liquidation im Sinne des § 19 KStG 1988 hat nicht stattgefunden und wurde von der Bw. auch nicht behauptet.

Nach der Argumentation der Bw. ist die Verlustverrechnungsgrenze im gegenständlichen Fall nicht zu berücksichtigen, weil aus dem Erlass des BMF vom 20. Mai 1998, AÖF 1998/125 eindeutig hervorgehe, dass § 24 EStG 1988 auch auf Körperschaften anzuwenden sei.

Hier ist zunächst darauf hinzuweisen, dass Erlässe lediglich Auslegungsbehelfe im Interesse einer einheitlichen Vorgangsweise darstellen, über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehende Rechte und Pflichten daraus aber nicht abgeleitet werden können. Der angesprochene Erlass ist unter anderem zum § 117 Abs. 7 EStG 1988 ergangen. Gemäß § 117 Abs. 7 Z 1 EStG 1988 ist bei der Einkommensteuerermittlung für die Jahre 1996 und 1997 der Abzug von Verlusten aus Vorjahren nicht zulässig. Nach Z 2 leg. cit. kann der Steuerpflichtige in Fällen, in denen ein Verlust aus vorangegangenen Jahren von einem bei der Veranlagung für die Kalenderjahre 1996 und 1997 zu berücksichtigenden Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinn abzuziehen wäre, beantragen, dass die steuerliche Erfassung derartiger Gewinne insoweit auf das Kalenderjahr 1998 verschoben wird.

Nach dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshof vom 29. Juni 2000, B 294/00, müsse die Gesetzesbestimmung des § 117 Abs. 7 Z 2 EStG 1988 diejenigen Regelfälle atypischer Gewinne betreffen, die am Ende einer unternehmerischen Tätigkeit stünden und bei denen die Verwertung von Verlustvorträgen erst ab einem Folgejahr zu spät kommen könne. Nach den Darlegungen des Verfassungsgerichtshofes ist für die Verschiebemöglichkeit das Vorliegen eines atypischen Ertrages entscheidend, der wirtschaftlich so gelagert ist, dass eine spätere Verlustverwertung nicht zustande kommen kann. Von der Verschiebemöglichkeit müssten somit auch solche atypischen Gewinne erfasst sein, die in einer bestimmten betrieblichen Konstellation zwar noch nicht unmittelbar die Betriebseinstellung zur Folge hätten, die aber der Einstellung der unternehmerischen Tätigkeit zumindest in ihren wirtschaftlichen Auswirkungen nahe kämen.

Nach den Gesetzesmaterialien zu § 2 Abs. 2b EStG 1988 (Budgetbegleitgesetz 2001) soll sich die Ertragsbesteuerung stärker an der Liquidität von Unternehmen orientieren; die nicht verrechenbaren Beträge sollen aber nicht verloren gehen, sondern deren Verrechnung nur auf spätere Zeiträume aufgeschoben werden. Eine verfassungskonforme Interpretation des § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 müsste daher zu dem Ergebnis führen, atypische Gewinne, bei denen die Verwertung von Verlustvorträgen erst ab einem Folgejahr zu spät kommen könne, von der Verrechnungsbegrenzung auszunehmen.

So werden von § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 auch bei Körperschaften, die § 7 Abs. 3 KStG 1988 unterliegen, Gewinne aus der Veräußerung und Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen erfasst, obwohl auf diese § 24 EStG 1988 nicht anzuwenden ist (vgl. Wiesner/Atzmüller/Grabner/Leitner/Wanke, EStG 1988, § 2 Anm. 25).

Vom Finanzamt wurde nicht bestritten, dass der Geschäftsbetrieb der Bw. im Jahr 2001 eingestellt wurde. Da es sich jedoch bei der Bw. um eine Körperschaft handle, die ihr Einkommen nach § 7 Abs. 3 KStG 1988 ermitte und eine Liquidation i. S. d. § 19 KStG 1988 nicht vorliege, könne die Regelung des § 2 Abs. 2b Z. 3 EStG 1988 nicht zur Anwendung kommen.

Das Finanzamt vertritt weiters die Auffassung, die Ausführungen zum Begriff Sondergewinne im in der Berufung zitierten Erlass, könnten im Rahmen des § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 nicht zur Anwendung kommen. Die Aussetzung der Verlustvorträge nach § 117 Abs. 7 EStG 1988 hätte dazu führen können, dass bei einer Beendigung oder Einschränkung einer Tätigkeit anfallende Gewinne (Sondergewinne) nicht mit vorhandenen Verlustvorträgen hätten verrechnet werden können und diese Verlustvorträge auch in späteren Jahren nicht mehr oder nicht mehr zur Gänze hätten genutzt werden können. Dies sei auf Grund der zeitlich unbegrenzten Verlustvortragsmöglichkeit nicht mehr der Fall, das Verlustvortragsrecht gehe solange nicht verloren, solange die Kapitalgesellschaft weiter bestehé und der Manteltatbestand nicht gegeben sei.

Diese Argumentation ist insoweit nicht verständlich als der zeitlich unbefristete Verlustabzug bereits mit dem Strukturanpassungsgesetz 1996 (BGBl 201/1996) eingeführt wurde und ab 1991 entstandene Verlust – somit auch die Verluste der Jahre 1996 und 1997 – *ewig* vortragsfähig sind. Maßgeblich für die Verschiebemöglichkeit kann nicht eine rein theoretische Möglichkeit der Verrechnung von Verlusten in Folgejahren sein, sondern die Beurteilung der Frage, ob es zu einem sinnwidrigen Auseinanderfallen von atypischem Ertrag und möglicher Verlustverrechnung kommt, weil diese wirtschaftlich betrachtet nur mit dem atypischen Gewinn sinnvoll gewesen wäre (vgl. *Laudacher*, SWK 2002, S 593).

Auch ist eine Interpretation des § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988 dahin gehend, dass Gewinne aus der Veräußerung/Aufgabe eines Betriebes/Teilbetriebes nur dann dieser Ausnahmebestimmung zuzuordnen sind, wenn diese von Einzelunternehmen oder Mitunternehmerschaften erzielt werden, nach Ansicht des Unabhängigen Finanzsenates nicht verfassungskonform, zumal eine ausdrückliche Bezugnahme auf Vorgänge i. S. d. § 24 EStG 1988 nicht erfolgt.

Aus dem oben Dargestellten ergibt sich, dass insoweit in den positiven Einkünften des Jahres 2001 (atypische) Gewinne aus der Veräußerung der Betriebsgrundlagen und der Auflösung von Rückstellungen und Investitionsfreibeträgen infolge Einstellung des Geschäftsbetriebes enthalten sind, in verfassungskonformer Interpretation des § 2 Abs. 2b Z 3 EStG 1988, im Sinne des Erkenntnisses des VfGH vom 29. 6. 2000, B 294/00, die Verrechnungs- und Verlustvortragsgrenze insoweit nicht anzuwenden ist. Der Berufung war daher Folge zu geben.

Zum Einwand in der Berufung, auch der Freibetrag des § 24 EStG 1988 müsse (jedenfalls anteilig) zur Anwendung kommen, wird auf § 7 Abs. 3 KStG 1988 hingewiesen. Dieser lautet: "*Bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet sind, sind alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) zuzurechnen....."*"

Nach den Gesetzesmaterialien (ErläutRV zum KStG 1988, 622 XVII GP) soll mit dem Hinweis auf § 23 Z 1 EStG 1988 sichergestellt werden, dass die zugerechneten Einkünfte stets als "laufende" gelten. Demnach sind auch Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24 EStG 1988 – abweichend von Einkommensteuerpflichtigen (§ 23 Z 3 EStG 1988) – den Einkünften gemäß § 23 Z 1 EStG 1988 (laufende Gewinne/Verluste) zuzurechnen. Für Körperschaften, die unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallen, ergibt sich daraus die Nichtanwendbarkeit des Veräußerungsgewinnfreibetrages gemäß § 24 Abs. 4 EStG 1988.

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2001 wird wie folgt ermittelt:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	2.408.723 S
Verrechenbare Verlust der Vorjahre	-195.410 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	2.213.313 S
Verlustabzug	-2.213.313 S
Einkommen	0 S
Die Körperschaftsteuer vom Einkommen beträgt:	
Gem. § 22 KStG 1988	0,00 S
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	24.080,00 S
Körperschaftsteuer	24.080,00 S bzw. 1.749,96 €

Wien, am 3. Oktober 2005