

GZ. RV/1711-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Europa Treuhand Ernst & Young Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsges.m.b.H., gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk in Wien betreffend Endgültigerklärung der Körperschaftsteuerbescheide 1997 und 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob der Bw. gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988 bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 1997 oder 1998 der Abzug des Verlustes, der durch einen im Jahr 1992 geltend gemachten Investitionsfreibetrag entstanden ist (in der Folge: IFB-Verlust), zusteht.

Die Bw. wurde vom Finanzamt für Körperschaften mit vorläufigem Bescheid vom 2. August 1994 zunächst erklärungsgemäß wie folgt zur Körperschaftsteuer 1992 veranlagt:

1992	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-14,503.769
Nichtausgleichsfähige Verluste	2,780.149
Gesamtbetrag der Einkünfte	-11,723.620
Einkommen	0
Steuer	0

Nach Durchführung einer Betriebsprüfung wurde nachstehender, ebenfalls vorläufiger Körperschaftsteuerbescheid 1992 vom 20. April 1995 erlassen:

1992	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 6,166.431
Nichtausgleichsfähige Verluste	0
Gesamtbetrag der Einkünfte	- 6,166.431
Einkommen	0
Steuer	0

Dabei wurde der für den Erwerb von Anteilen an einem Gebäude geltend gemachte Investitionsfreibetrag nicht anerkannt, da nach Ansicht der Betriebsprüfung die Voraussetzung der "ausschließlich gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern" im Sinne des § 10 Abs. 3 EStG 1988 in der vor dem 1. Februar 1993 geltenden Fassung nicht erfüllt war. Weiters wurde im Betriebsprüfungsbericht festgehalten, dass aufgrund der Änderung der auf das Gebäude entfallenden Anschaffungskosten bei Gewährung des strittigen Investitionsfreibetrages dieser mit S 2,289.534,00 zu berechnen wäre.

Zur Körperschaftsteuer 1993 und 1994 wurde die Bw. mit vorläufigen Bescheiden vom 30. April 1996 wie folgt veranlagt:

1993	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-12,396.786
Nichtausgleichsfähige Verluste°	308.333
Gesamtbetrag der Einkünfte	-12,088.453

Einkommen	0
Anrechenbare Steuer	- 120.824
Gutschrift	120.824

°IFB für Ablöse Mietrechte

1994	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-8,800.113
Gesamtbetrag der Einkünfte	-8,800.113
Einkommen	0
Körperschaftsteuer	0
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	15.000
Abgabenschuld	15.000

Die vorläufigen Körperschaftsteuerbescheide 1992 bis 1994 wurden mit Bescheiden vom 16. August 1999 endgültig erklärt.

Aufgrund einer weiteren Betriebsprüfung betreffend die Jahre 1995 bis 1997 wurde die Bw. zur Körperschaftsteuer 1995 und 1996 mit endgültigen Bescheiden vom 18. Jänner 1999 wie folgt veranlagt:

1995	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-10,069.858
Gesamtbetrag der Einkünfte	-10,069.858
Einkommen	0
Körperschaftsteuer	0
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	15.000
Abgabenschuld	15.000
Anrechenbare Steuer	-249.047
Gutschrift	234.047

1996	
------	--

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	13,974.514
Verrechenbare Verluste der Vorjahre	-308.333
Gesamtbetrag der Einkünfte	13,666.181
Einkommen	13,666.181
Körperschaftsteuer	4,646.508
anrechenbare Mindestkörperschaftsteuer	-30.000
	4,616.508
Anrechenbare Steuer	-503.846
Abgabenschuld	4,112.662

Von der Bw. waren für 1996 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 2,856.865 erklärt und die Verrechnung der IFB-Verluste aus 1992 und 1993 in Höhe von insgesamt S 2,597.867 geltend gemacht worden.

Mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 30. Juni 1999, RV/052-11/10/93 und RV/267-11/10/98 wurde u.a. die Berufung gegen den Bescheid vom 20. April 1995 betreffend die vorläufige Veranlagung zur Körperschaftsteuer 1992 als unbegründet abgewiesen. Nach Ansicht der Finanzlandesdirektion war der Tatbestand einer "ausschließlich gewerblichen Vermietung" nicht erfüllt und daher die Bildung des strittigen Investitionsfreibetrages nicht zulässig.

Die gegen den Bescheid vom 16. August 1999 betreffend Endgültigerklärung des Körperschaftsteuerbescheides 1992 eingebrachte Berufung, in welcher ebenfalls die Bildung des strittigen Investitionsfreibetrags beantragt wurde, wurde mit Berufungsentscheidung der Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland vom 12. September 2000, RV/312-11/10/99 als unbegründet abgewiesen. Dabei wurde auch über die Berufung gegen den endgültigen Körperschaftsteuerbescheid 1996 vom 18. Jänner 1999 abgesprochen und die strittige Verrechnung des IFB-Verlustes aus 1992 nicht anerkannt.

Die Behandlung der gegen die og. Berufungsentscheidungen erhobenen Beschwerden wurde vom Verfassungsgerichtshof mit Beschlüssen B 1403,1404/99 vom 6. März 2000 und B 1725/00 vom 25. September 2001 abgelehnt. Eine Abtretung der Beschwerden an den Verwaltungsgerichtshof wurde von der Bw. nicht beantragt. Auch liegen keine direkt beim Verwaltungsgerichtshof eingebrachten Beschwerden vor.

Für 1997 erklärte die Bw. Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 37,799.933 und machte wiederum den Abzug der IFB-Wartetastenverluste aus 1992 und 1993 in voller Höhe geltend.

Für 1998 machte die Bw. den Abzug des IFB-Wartetastenverlustes aus 1992 in Höhe von S 2,289.534 geltend, obwohl sie negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 6,354.281 erklärte.

Für 1999 erklärte sie positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 19,874.881 und machte nochmals den Abzug des IFB-Wartetastenverlustes aus 1992 in Höhe von S 2,289.534 geltend.

Die Bw. wurde vom Finanzamt zur Körperschaftsteuer 1997 aufgrund der Betriebsprüfungsfeststellungen mit vorläufigem Bescheid vom 18. Jänner 1999, zur Körperschaftsteuer 1998 mit vorläufigem Bescheid vom 16. Juni 1999, beide Bescheide endgültig erklärt mit Bescheiden vom 27. September 2000, und zur Körperschaftsteuer 1999 mit endgültigem Bescheid vom 27. September 2000 wie folgt veranlagt:

1997	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	45,917.582
Gesamtbetrag der Einkünfte	45,917.582
Einkommen	45,917.582
Körperschaftsteuer	15,611.984
Anrechenbare Steuer	-489.184
Abgabenschuld	15,122.800

1998	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	-6,354.281
Gesamtbetrag der Einkünfte	-6,354.281
Einkommen	0
Körperschaftsteuer	0
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	50.000

	50.000
Anrechenbare Steuer	-754.306
Gutschrift	704.306

1999	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	19.874.881
Gesamtbetrag der Einkünfte	19.874.881
Verlustabzug	- 19.874.881
Einkommen	0
Körperschaftsteuer	0
Differenz zur Mindestkörperschaftsteuer	48.160
Anrechenbare Steuer	-769.383
Gutschrift	721.223

Die Bw. bekämpfte die Bescheide betreffend Endgültigerklärung der Körperschaftsteuerbescheide 1997 und 1998 mit gegenständlicher Berufung vom 25. Oktober 2000 und beantragte neuerlich, die "Wartetasten-Investitionsfreibeträge" aus 1992 in Höhe von insgesamt S 2.289.534 "in einem der beiden Jahre (1997 oder 1998)" zuzulassen. Zur Begründung verwies sie auf die gesamten Vorakten, insbesonders auf ein Gutachten der Professoren Stoll und Tanzer.

Diese erneuten Rechtsmittel seien keine Akte des Mutwillens, sondern die einzige Möglichkeit, jene Veranlagungen offen zu halten, bei denen sich die Investitionsfreibeträge erst auszuwirken vermögen. Auch wurde ersucht, die Verfahren bis zu den rechtskräftigen Entscheidungen des Verfassungsgerichtshofes auszusetzen.

Die Berufung wurde vom Finanzamt ohne Erlassung von Berufungsverentscheidungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Schreiben der Finanzlandesdirektion vom 25. März 2002 wurden der Bw. die og. Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes vom 6. März 2000 und 25. September 2001 zur Stellungnahme übermittelt. Mit Schreiben vom 13. Mai 2002 führte die Bw. dazu aus:

Es werde dennoch (dh. trotz rechtskräftiger Entscheidung über die Vorjahre 1992 und 1996) um eine Entscheidung des Senates in der Sache selbst ersucht. Eine Zurückweisung "a limine" komme schon deshalb nicht in Betracht, weil über einen Investitionsfreibetrag nicht nur im Jahr seiner Bildung, sondern auch in jenen Veranlagungszeiträumen abzusprechen sei, in denen er sich zufolge des erstmaligen Vorhandenseins von positiven Betriebsergebnissen steuerlich auszuwirken vermag. Der Investitionsfreibetrag sei keiner gesonderten Feststellung im Sinne der § 185 BAO zugänglich. Vielmehr müsse auch für den Zeitraum der Aktivierung der seinerzeitigen Wartetasten (hier: ab 1996) gesondert über die Geltendmachung dieser Begünstigungen entschieden werden. § 295 Abs 3 BAO sehe demgegenüber nur nachträgliche Abänderungspflichten, nicht jedoch vorangehende Erlassungshindernisse vor. Diese Bestimmung finde auch keinerlei Entsprechung in der grundlegenden Regelung der Bescheidhierarchien in den § 185 ff BAO. Nur Grundlagenbescheide im rechtsformlichen Sinne könnten nachfolgende Bescheide derart lenken, dass jedwedes Abweichen von ihnen rechtswidrig sein müsse. Erledigungen, die demgegenüber nur grundlagenähnlich sind, komme lediglich die Rechtswirkung nach § 295 Abs. 3 BAO zu. Sie würden zwar Folgeänderungen auszulösen vermögen, nicht aber ein nachträgliches und bewußtes Hinwegsetzen zwingend hintanhalten. Jedes andere Rechtsverständnis würde das Grundsystem der § 185 ff BAO unabsehbar aufsprennen.

Vergleichbares gelte für Verlustvorträge: Auch bei ihnen werde die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung als wesentliche Voraussetzung für ihre Geltendmachung nicht im Zeitraum der Verlustentstehung, sondern in den Veranlagungsperioden des Verlustabzuges selbst und eigenständig geprüft (VwGH 14.4.1994, 92/15/0169). Da wie dort bestünden somit keine rechtsformlichen Bindungswirkungen. Denn soweit als Investitionsfreibeträge "auf Wartetaste" gegangen sind, habe über sie - mangels steuerlicher Auswirkungen - gar nicht spruchgemäß entschieden werden können. Sie hätten somit das einzig konstitutive Bescheidsubstrat, nämlich den festzustellenden Gewinn oder Verlust, von vornherein nicht beeinflußt.

Demgemäß müsse über die Investitionsfreibeträge auch in den Jahren ihrer gewinnmindernden Verrechenbarkeit (gegenständlich in den Veranlagungszeiträumen 1997 und 1998) der Sache nach abgesprochen werden.

Über die Berufung wurde erwogen:

I. Ersuchen um Entscheidung durch den Berufungssenat:

Gemäß § 323 Abs. 12 BAO idF des AbgRmRefG (BGBl. I Nr. 2002/97) können Anträge auf Entscheidung durch den gesamten Berufungssenat abweichend von § 282 Abs. 1 Z 1 bis 31. Jänner 2003 bei den im § 249 genannten Abgabenbehörden für am 31. Jänner 2003 noch unerledigte Berufungen gestellt werden.

Ein solcher Antrag konnte ab Inkrafttreten des § 323 Abs. 12 BAO (ab dem Tag nach Kundmachung des AbgRmRefG im Bundesgesetzblatt), daher erstmals am 26. Juni 2002 gestellt werden (vgl. Ritz, BAO-Handbuch, Linde-Verlag 2002).

Das von der Bw. im Schriftsatz vom 13. Mai 2002 gestellte Ersuchen um eine "Entscheidung des Senates in der Sache selbst" bewirkt somit keine Antragstellung gemäß § 323 Abs. 12 BAO, sodass die Entscheidung namens des Berufungssenates gemäß § 282 Abs. 1 BAO dem Referenten obliegt.

II. Investitionsfreibetrag:

§ 10 Abs. 8 EStG 1988 lautet:

Entsteht oder erhöht sich durch gewinnmindernd geltend gemachte Investitionsfreibeträge ein Verlust, so ist der Verlust weder ausgleichs- noch gemäß § 18 Abs. 6 und 7 vortragsfähig. Ein solcher Verlust ist mit späteren Gewinnen aus diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen.

Mit frühestmöglicher Verrechnung ist eine rechnerisch frühestmögliche Verrechnung, sobald in Folgejahren Gewinne aus diesem Betrieb anfallen, zu verstehen. Diese Verrechnung ist zwar grundsätzlich zeitlich unbegrenzt, aber nur solange möglich, bis der Verlust durch Verrechnung gegen Gewinne rechnerisch zur Gänze aufgebraucht ist.

Im gegenständlichen Fall wäre bei Gewährung des Investitionsfreibetrages in Höhe von S 2,298.534,00 im Jahr 1992 bereits im Jahr 1996 der gesamte IFB-Verlust aus 1992 durch frühestmögliche Verrechnung verbraucht gewesen. Für 1997 und Folgejahre ist demnach kein Verlustrest mehr gegeben. Ein Verlustabzug wäre bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 1998 auch deshalb nicht möglich, da die Einkünfte aus Gewerbebetrieb negativ sind.

Entgegen der Ansicht der Bw. hätte aber selbst dann, wenn 1997 oder 1998 das Jahr der frühestmöglichen Verrechnung wäre, bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer 1997 bzw. 1998 eine Feststellung über die Zulässigkeit der Bildung eines Investitionsfreibetrages im Jahr 1992 bzw. über die Abzugsfähigkeit eines entsprechenden IFB-Verlustes zu unterbleiben:

Ein Investitionsfreibetrag, der durch Anwendung der Verlustklausel gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988 die Höhe des im Jahr der Geltendmachung des Investitionsfreibetrages ausgleichsfähigen Verlustes nicht verändert, ist dennoch bereits im Jahr der Anschaffung oder Herstellung des betreffenden Wirtschaftsgutes geltend zu machen. Da nämlich die für das Vorliegen eines verrechenbaren IFB-Verlustes notwendige Berücksichtigung eines Investitionsfreibetrages Gegenstand der Einkünfteermittlung ist, hat sie im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Jahres zu erfolgen, in welchem die materiellrechtlichen Voraussetzungen für seine Geltendmachung vorliegen (vgl. BMF vom 14. 6. 1996, RdW 1996, S. 347 und Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, 4. Aufl. 1999, § 10, Tz 80).

Dem von der Bw. zur Frage einer Bindungswirkung angestellten Vergleich mit dem Verlustvortrag gemäß § 18 EStG 1988 ist entgegenzuhalten:

Die Auffassung der Bw., dass über die Frage, ob im Zeitraum der Verlustentstehung (als Voraussetzung der Vortragsfähigkeit gemäß § 18 EStG 1988) eine Ordnungsmäßigkeit der Buchführung gegeben war, erst in den Veranlagungsperioden des Verlustabzuges zu entscheiden ist, entspricht der herrschenden Lehre und Judikatur. Die Bw. übersieht jedoch, dass nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Höhe eines Verlustes bereits mit rechtskraftförmiger Wirkung im Einkommen(Körperschaft)steuerbescheid des Verlustjahres festgesetzt wird.

So führt der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 27.4.1994, 93/13/0208 unter Verweis auf Tanzer, Die Verlust- "Verwertung" nach der Aufhebung der Beschränkung des Verlustabzuges durch § 8 Abs. 1 letzter Satz KStG, WBl. 1988, 133 ff aus, dass die Bemessungsgrundlagen gemäß § 198 Abs. 2 BAO vom Spruch eines Abgabenbescheides mitumfaßt sind. Der Ausspruch eines Verlustes wirkt auf ein späteres Verlustabzugsverfahren derart ein, dass er für den nachfolgenden Verlustvortrag jedenfalls betragsmäßig verbindlich wird. Ein Abweichen von den seinerzeit ermittelten Besteuerungsgrundlagen (Verlust) kommt insoweit nicht in Betracht. Diese Bindungswirkung kann seit 1980 auf § 252 Abs. 2 BAO gestützt werden, wonach Abgabenbescheide, denen Entscheidungen anderer, zeitlich und sachlich vorgelagerter Bescheide zugrundeliegen, in diesem Bereich auch dann nicht anfechtbar sind, wenn die ursprünglichen Entscheidungen keine rechtsförmlichen Grundlagenbescheide iSd §§ 189 ff BAO dargestellt haben.

Im Erkenntnis vom 20.11.1996, 94/13/0011 betont der Verwaltungsgerichtshof ebenfalls, dass die Höhe eines Verlustes bereits mit rechtskraftförmiger Wirkung im Einkommen- bzw. Körperschaftsteuerbescheid des Verlustjahres festgesetzt wird. Es wird damit im Sinne des § 92 Abs 1 lit. b BAO eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache festgestellt. Über die Höhe des Verlustes ist also bei der Veranlagung jenes Jahres abzusprechen, in welchem der Verlust entstanden ist, wobei dieser Bescheid diesbezüglich bindende Tatbestandswirkung auch für Folgejahre hat. Dasselbe gilt für den Umfang des Abzuges im jeweiligen auf die Entstehung des Verlustes folgenden Jahr. Auch der Betrag, der im jeweiligen Körperschaftsteuerbescheid als Sonderausgabe berücksichtigt worden ist, stellt eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache dar, über die mit Bindungswirkung für weitere Folgejahre entschieden wird.

Für die Frage der Bindungswirkung von Bescheiden betreffend die Abzugsfähigkeit von IFB-Verlusten bedeutet dies sinngemäß:

Eine ordnungsgemäße Buchführung ist nicht Voraussetzung für die Abzugsfähigkeit eines IFB-Verlustes.

Bei (teilweiser oder zur gänzlicher) Anwendung der Verlustklausel des § 10 Abs. 8 EStG wird bei der Veranlagung des Jahres, in welchem ein Investitionsfreibetrag gebildet wurde, im Bescheidspruch ein "verrechenbarer Verlust" ausgewiesen. Dadurch wird bescheidmäßig ausgesprochen, dass die Bemessungsgrundlage gemäß § 198 BAO in Höhe des verrechenbaren Verlustes nicht verringert wird und zugleich gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO die abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache festgestellt, dass ein (gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988) verrechenbarer Verlust vorliegt. Diese Feststellung entfaltet als Spruchbestandteil Bindungswirkung für Folgejahre. Dasselbe gilt bei der Veranlagung von Folgejahren für den Ausspruch, in welcher Höhe der IFB-Verlust durch Verrechnung verbraucht wurde.

Eine (volle oder restliche) Abzugsfähigkeit eines IFB-Verlustes gemäß § 10 Abs. 8 EStG ist somit für ein Veranlagungsjahr nur gegeben, wenn für das Veranlagungsjahr der Anschaffung oder Herstellung des betreffenden Wirtschaftsgutes ein Investitionsfreibetrag gewährt und ein IFB-Verlust bescheidmäßig festgestellt wurde, soweit dieser nicht in vorangehenden Wirtschaftsjahren bereits abgezogen wurde.

Gegenständlich entfaltet der mit Bescheid vom 16. August 1999 endgültig erklärte Körperschaftsteuerbescheid 1992 vom 20. April 1995 umso mehr eine Bindungswirkung gemäß § 252 Abs. 2 BAO für Folgejahre, als im Bescheidspruch die verrechenbaren Verluste ausdrücklich mit Null festgestellt wurden. Somit wurde damit gemäß § 92 Abs 1 lit. b BAO eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache mit der Konsequenz für Folgejahre, dass eben kein verrechenbarer IFB-Verlust zur Verfügung steht, festgestellt.

Die Berufungen waren daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, 3. Juli 2003