



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 8. Juli 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden, vertreten durch FA, vom 3. Juli 2003 betreffend Körperschaftsteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Eingabe vom 17. Juni 2003 wurde die Körperschaftsteuererklärung für 2001 beim zuständigen Finanzamt eingereicht. Unter der Kennzahl 619 (Offene Verlustabzüge aus den Jahren ab 1991) wurde ein Betrag von 16.735.986,00 ATS eingetragen. Die Einkünfte aus Gewerbebetrieb wurden mit dem Betrag von 21.805.293,00 ATS erklärt.

In der Beilage zur Körperschaftsteuererklärung für 2001 wurden die angeführten Verlustvorträge wie folgt dargestellt:

eigene Verlustvorträge	in ATS	in ATS
aus 1995	950.017,00	
aus 1996	7.469.567,00	
aus 1997	0,00	
aus 1998	0,00	

aus 1999	8.197.079,00	16.616.663,00
von C GmbH aus 1998		12.423,00
von T GmbH aus 1999		106.900,00
		16.735.986,00

Mit Körperschaftsteuerbescheid 2001 vom 30. Juni 2003 wurde ein Verlustabzug abweichend zur Erklärung in Höhe von 11.859.764,00 ATS vorgenommen. Eine diesbezügliche Begründung ist nicht ersichtlich.

Mit Eingabe vom 8. Juli 2003 wurde Berufung gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2001 vom 30. Juni 2003 eingebracht.

Die Berufung würde sich gegen die Höhe des angesetzten Verlustabzuges richten. Bei Ermittlung des Verlustabzuges sei sowohl die Höhe des Verlustvortrages als auch die Ermittlung des im Jahr 2001 als Verlustabzug (Verlustausgleich) anzusetzenden Betrages unrichtig.

Die Summe der Verlustvorträge aus den Jahren vor 2001 würde 16.735.986,00 ATS betragen und setze sich sie folgt zusammen (in ATS):

Verlust 1994 lt. Bescheid 3.10.1997	10.018.207,00
Verlust 1995 lt. Bescheid 3.10.1997	9.579.271,00
Verlust 1996 lt. Bescheid 25.3.1998	7.469.567,00
Einkommen 1997 lt. Bescheid 6.2.2002	0,00
Einkünfte 1998 lt. Bescheid 6.2.2002	- 5.374.890,00
Verlust 1999 lt. Bescheid 6.2.2002	8.197.079,00
Einkünfte 2000 lt. Bescheid 26.6.2002	- 13.272.571,00
Zwischensumme	16.616.663,00
Verlust 1998 Beteiligung A	12.423,00
Verlust 1999 Beteiligung Te	106.900,00
Gesamtsumme der Verlustvorträge	16.735.986,00

Von diesem Verlustvortrag seien im Veranlagungsjahr 2001 gem. § 2 (2b) Z 1 EStG maximal 75% der positiven Einkünfte des Veranlagungsjahres 2001 als Verlustabzug ausgleichsfähig

(Verrechnungsgrenze). Die positiven Einkünfte des Jahres 2001 hätten lt. Erklärung und Bescheid 21.805.293,00 ATS betragen, sodass die maximale Verlustabzugshöhe 16.353.970,00 ATS betragen würde. Da dieser maximale Verlustabzug im Verlustvortrag Deckung finde, sei er bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens abzuziehen. Es würde somit ein steuerpflichtiges Einkommen 2001 in Höhe von 5.451.323,00 ATS (21.805.293,00 ATS minus 16.353.970,00 ATS) und ein Verlustvortrag von 382.016,00 ATS (27.762,19 €) verbleiben.

Mit Körperschaftsteuerbescheid 2001 vom 3. Juli 2003 erfolgte eine Berichtigung gem. § 293b BAO zu Bescheid vom 30.06.2003. Der Verlustabzug wurde nunmehr mit einem Betrag von 15.813.019,00 ATS vorgenommen.

Die Berichtigung sei erforderlich, weil der Verlustvortrag für das Jahr 2001 falsch ermittelt worden sei.

Mit Eingabe vom 10. Juli 2003 wurde auf das Schreiben vom 8. Juli 2003 Bezug genommen und diese Berufung auch auf den Bescheid vom 3. Juli 2003 ausgedehnt, der erst nach Abgabe der Berufung am 9. Juli 2003 eingelangt sei.

Nach Ansicht der Bw. sei irrtümlich der Verlustvortrag um 922.967,00 ATS gekürzt worden. Bei diesem Betrag handle es sich nicht um einen Verlustausgleich im Jahr 1997, sondern um einen noch aus dem Jahr 1993 stammenden steuerfreien Sanierungsgewinn. Er sei auch vom Finanzamt im Erstbescheid und auch im Bescheid nach durchgeführter Betriebsprüfung, bei der dieser Punkt behandelt worden sei, richtig erfasst worden. Es werde daher um Korrektur des Körperschaftsteuerbescheides 2001 im Sinne der Berufung vom 8. Juli 2003 ersucht.

Mittels Vorhalt vom 12. Februar 2004 gab das zuständige Finanzamt bekannt, dass die Verlustdatei der elektronischen Datenverarbeitung des Finanzamtes für das Jahr 1995 lediglich einen Verlustvortrag von 27.050,00 ATS aufweise. Es werde ersucht, die Berechnung nochmals detailliert darzustellen.

Mit Eingabe vom 18. März 2004 wurde wie folgt Stellung genommen:

Die Bw. nahm nochmals auf die Eingabe vom 10. Juli 2003 Bezug und bemerkte, dass der Gewinn des Jahres 1997 nicht als Sanierungsgewinn, sondern als normaler Gewinn behandelt und mit Verlustvorträgen verrechnet worden sei.

Hiermit werde nochmals eine Kopie des Körperschaftsteuerbescheides 1997 und der BP-Bericht übermittelt.

Im folgenden eine Darstellung des nach der Betriebsprüfung wieder aufgenommenen Körperschaftsteuerbescheides für 1997 vom 6. Februar 2002 (in ATS):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	922.967,00
------------------------------	------------

Verrechenbare Verluste der Vorjahre	0,00
Gesamtbetrag der Einkünfte	922.967,00
Sanierungsgewinn (§ 23 Z.1 KStG 1988)	-922.967,00
Einkommen	0,00

Bericht gemäß § 150 BAO über das Ergebnis der Buch- und Betriebsprüfung (1997 bis 1999):
Tz. 18 Berechnung des Einkommens (in ATS):

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	922.967,00
Einkommen	922.967,00
abzüglich Sanierungsgewinn	- 922.967,00
zu versteuerndes Einkommen	0,00

Mit Berufungsvorentscheidung vom 5. April 2004 wurde gegenständliche Berufung als unbegründet abgewiesen.

Als Begründung wurde ausgeführt, dass aufgrund der Bestimmung des § 117a Abs. 1 EStG Sanierungsgewinne mit zur Verfügung stehenden Verlustvorträgen zu verrechnen seien.

Mit Eingabe vom 7. Mai 2004 wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz eingebracht.

Begründend wurde ausgeführt, dass in der Berufungsvorentscheidung vom 5. April 2004 richtigerweise darauf hingewiesen worden sei, dass Sanierungsgewinne vorrangig mit Verlustvorträgen zu verrechnen seien.

In diesem Fall würden zur Verrechnung dieses Sanierungsgewinnes, der aus dem Jahr 1993 stamme, keine derartigen Verlustvorträge zur Verfügung stehen.

Im Körperschaftsteuerbescheid hätte das Finanzamt diesen Sanierungsgewinn gegen die Verluste ab 1994 verrechnet. Dies sei unzulässig, da der Sanierungsgewinn aus dem Jahr 1993 stamme. Aus der Zeit vor 1993 würden aber keine Verlustvorträge mehr zur Verfügung stehen, da diese schon mit den Sanierungsgewinnen im Bescheid 1993 ausgeglichen worden seien. Zur Erläuterung werde nochmals auf die Körperschaftsteuererklärung 1997 verwiesen und bemerkt, dass dieser Sanierungsgewinn aus der Insolvenzabwicklung 1992/93 entstanden sei, aber deshalb erst im Jahr 1997 eingebucht worden sei, da im Jahr 1993 eine Rückstellung für eventuelle Quotenansprüche ausgetretener Mitarbeiter gebildet worden sei, die erst nach Freigabe durch den Masseverwalter im Jahr 1997 aufgelöst hätten werden können. Diese Rückstellung hätte 1 Mio ATS betragen und sei auch in der gesamten Größenordnung im Jahr

1997 gewinnerhöhend aufgelöst worden. Es sei unstrittig und belegbar, dass es sich bei diesem Betrag um einen Sanierungsgewinn des Jahres 1993 gehandelt hätte, der somit nur gegen Verlustvorträge bis 1993 zu verrechnen gewesen wäre, nicht aber gegen Verluste, die erst später angefallen seien.

Mit Datum 18. Juni 2004 wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 198 Abs. 1 BAO hat die Abgabenbehörde soweit in Abgabenvorschriften nicht anderes vorgeschrieben ist, die Abgaben durch Abgabenbescheide festzusetzen.

Bemessungsgrundlagen sind bei der veranlagten Körperschaftsteuer das Einkommen sowie für den Verlustabzug die Höhe des Verlustes.

Über die Vortragsfähigkeit des Verlustes ist hingegen im Abgabenbescheid des Jahres des Verlustabzuges abzusprechen (vgl. VwGH 29.9.2004, 2001/13/0013; 21.1.2004, 2003/13/0093), es sei denn, es wurde hierüber mit Feststellungsbescheid abgesprochen. Da über die bisher angelaufenen Verluste kein derartiger Feststellungsbescheid erlassen wurde, ist also jedenfalls im Rahmen gegenständlicher Berufungsentscheidung auch über die Höhe der noch offenen Verlustvorträge abzusprechen. Es ist also im Zeitpunkt des Verlustausgleiches (für das Jahr 2001) abzusprechen, ob im Jahr 1997 offene Verluste aus Vorjahren mit dem erklärten Gewinn zu verrechnen waren, oder ob es sich hierbei um Sanierungsgewinne aus dem Jahr 1993 gehandelt hat.

Die Bw. hat im Jahr 1997 eine Rückstellung aus dem Jahr 1993 in Höhe von 1.000.000,00 ATS für eventuelle Quotenansprüche ausgetretener Mitarbeiter gewinnerhöhend aufgelöst.

In der auch das Jahr 1997 umfassenden Betriebsprüfung hat der Prüfer in seinem Bericht zunächst unter der Tz. 17 einen so genannten Verlustausgleich durchgeführt. Das Einkommen des Jahres 1997 in Höhe von 922.967,00 ATS (inklusive "Sanierungsgewinn" von 1 Mio ATS) wurde mit Verlusten aus dem Jahre 1997 gegen gerechnet.

In der Tz. 18 (Berechnung des Einkommens) kürzte der Prüfer das Einkommen allerdings unter dem Titel "abzüglich Sanierungsgewinn (922.967,00 ATS)".

In der Berufungsschrift führte die Bw. aus, dass es sich bei der Auflösung der Rückstellung eigentlich um einen Sanierungsgewinn aus dem Jahre 1993 handle; da aber keine offenen Verluste aus Jahren vor 1993 vorhanden seien, sei der Ausgleich unter dem Titel "Sanierungsgewinn" durchzuführen und nicht unter Verwendung von Verlusten ab dem Jahr 1994.

Wie bereits oben erwähnt, ändert die Bezeichnung im Prüfungsbericht oder auch im Bescheid nichts daran, dass im Jahr des Verlustausgleiches zu prüfen ist, wie hoch der noch vorhandene Verlustvortrag ist.

Ein allfälliger Sanierungsgewinn entsteht grundsätzlich im Zeitpunkt des Wegfalls der Verbindlichkeit. Verbindlichkeiten sind solange in der Bilanz auszuweisen, bis einwandfrei feststeht, dass die Schuld erloschen ist.

Verzichtet ein Gläubiger auf eine Forderung nur für den Fall, dass bestimmte Bedingungen erfüllt werden, so fällt die Verbindlichkeit erst zum Zeitpunkt der Erfüllung dieser Bedingung weg.

Im Jahr 1993 wurde die Rückstellung für eventuelle Quotenansprüche ausgetretener Mitarbeiter gebildet. Durch diese Tatsache kann also jedenfalls davon ausgegangen werden, dass mögliche Ansprüche wieder aufleben könnten. Dass die Rückstellung im Jahr 1993 zu Unrecht gebildet worden wäre, wurde von der Bw. nicht behauptet; es ist auch nicht davon auszugehen.

Solange nicht einwandfrei feststeht, dass die Schuld tatsächlich erloschen ist, ist die Verbindlichkeit im Jahresabschluss auszuweisen bzw. eine Rückstellung zu bilden (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz Kommentar, § 9 Tz 35). Die Schuld ist erst dann auszubuchen, wenn zum Beispiel die Ausgleichsquote vollständig beglichen wurde (vgl. VwGH 24.5.1993, 92/15/0041).

Da es für die Verlustvortragshöhe im Jahr 2001 nicht relevant ist, ob der endgültige Wegfall der Verbindlichkeit im Jahr 1997 oder vielleicht schon 1996 oder erst 1998 war, wurden diesbezüglich keine Feststellungen getroffen.

Es ist also keinesfalls davon auszugehen, dass die gewinnerhöhende Auflösung der Rückstellung im Jahr 1997 den Sanierungsgewinn des Jahres 1993 beeinflusst hat.

Der Bw. hat im Vorlageantrag selbst dargestellt, dass Sanierungsgewinne vorrangig mit Verlustvorträgen zu verrechnen sind. Da dies jedenfalls den gesetzlichen Bestimmungen entspricht, wird auf diesbezügliche nähere Ausführungen verzichtet.

Da im Jahr 1997 jedenfalls noch offene Verluste aus Vorjahren vorhanden waren, war eine Verrechnung vorrangig mit diesen Verlusten durchzuführen (Verrechnung mit Verlusten aus dem Jahr 1994).

Auch wenn im Körperschaftsteuerbescheid des Jahres 1997 die Einkünfte mit einem Sanierungsgewinn ausgeglichen wurden, so ist, wie bereits oben erwähnt, über die Höhe der offenen Verlustvorträge im Abgabenbescheid des Jahres des Verlustabzuges, also im Jahr 2001, abzusprechen.

Gem. § 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 ordnungsgemäße 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.

Unterblieb ein Verlustabzug, obwohl eine Verrechnungsmöglichkeit bestanden hatte, dann darf in den Folgejahren nur der Restbetrag berücksichtigt werden (fiktiver Verlustabzug; vgl. VwGH 20.9.1977, 931/77). Das heißt also, auch wenn im Bescheid des Jahres 1997 Sanierungsgewinn statt Verlustabzug angeführt ist, so wäre richtigerweise der Verlustabzug anzuwenden gewesen.

Die für das Jahr 2001 noch offenen Verlustvorträge setzten demnach sich wie folgt zusammen:

Verluste ab dem Jahr 1994 (die älteren wurden im Jahr 1993 "verbraucht"); in ATS:

1994	- 10.018.207,00
1995	- 9.579.271,00
1996	- 7.469.567,00
1999	- 8.197.079,00
SUMME	- 35.264.124,00

Weiters sind noch Verluste aus Beteiligungen zu berücksichtigen:

von A aus 1998	- 12.423,00
von Te aus 1999	- 106.900,00
SUMME	- 119.323,00

Insgesamt ergeben sich also Verluste ab dem Jahr 1994 in Höhe von: **- 35.383.447,00 ATS.**

Diese Verluste wurden wie folgt mit Gewinnen verrechnet:

1997	922.967,00
1998	5.374.890,00
2000	13.272.571,00

SUMME	19.570.428,00
-------	----------------------

Für das Jahr 2001 stehen demnach Verluste in Höhe von **15.813.019,00 ATS** zu Verfügung.

Für die Steuerberechnung des Jahres 2001 (Gesamtbetrag der Einkünfte: 21.805.293,00 ATS) sind demnach die gesamten offenen Verluste zu verrechnen.

Linz, am 1. September 2006