jusline®
»» Recht. Schnell

Sie können die QR Codes nützen um später wieder auf die neuste Version eines Gesetzestexts zu gelangen.

TE Vwgh Erkenntnis 2004/1/21 2003/13/0093

JUSLINE Entscheidung

Veröffentlicht am 21.01.2004

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein;
32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht;
32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;

Norm

BAO §186;
BAO §198;
BAO §92 Abs1 litb;
BAO §92 Abs1 litc;
EStG 1988 §10 Abs8;
EStG 1988 §18 Abs6;
VwRallg;

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Bernard und die Hofräte Dr. Hargassner, Dr. Fuchs, Dr. Büsser und Dr. Mairinger als Richter, im Beisein der Schriftführerin Mag. Seidl LL.M., über die Beschwerde der P-AG in W, vertreten durch Ernst & Young, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H. in 1220 Wien, Wagramer Straße 19, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates vom 3. Juli 2003, Zl. RV/1711-W/2002, betreffend Körperschaftsteuer für das Jahr 1997, zu Recht erkannt:

Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Begründung

Der Beschwerdeschrift und der ihr angeschlossenen Ausfertigung des angefochtenen Bescheides ist Folgendes zu entnehmen:

Mit Bescheid vom 20. April 1995 erließ das Finanzamt der Beschwerdeführerin gegenüber einen vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1992, in dessen Spruch Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von S -6,166.431,--, "nichtausgleichsfähige Verluste" in Höhe von "S 0", ein Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von S -6,166.431,--, ein Einkommen von S 0 festgestellt und die Körperschaftsteuer mit S 0 festgesetzt wurde. Ein für den Erwerb von Anteilen an einem Gebäude geltend gemachter Investitionsfreibetrag wurde vom Finanzamt nicht anerkannt, weil in einer vorangegangenen abgabenbehördlichen Prüfung vom Prüfungsorgan die Auffassung vertreten worden war, dass die Voraussetzung einer ausschließlich gewerblichen Vermietung von Wirtschaftsgütern im Sinne des

§ 10 Abs. 3 EStG 1988 in seiner vor dem 1. Februar 1993 geltenden Fassung nicht erfüllt gewesen sei. Im Prüfungsbericht war festgehalten worden, dass auf Grund der Änderung der auf das Gebäude entfallenden Anschaffungskosten der strittige Investitionsfreibetrag im Falle seiner Gewährung mit S 2,289.534,--

zu berechnen wäre.

Eine gegen diesen Bescheid des Finanzamtes vom 20. April 1995 von der Beschwerdeführerin erhobene Berufung blieb erfolglos, weil die Berufungsbehörde der erstinstanzlichen Auffassung des Fehlens ausschließlich gewerblicher Vermietung beitrat und deshalb die Bildung des Investitionsfreibetrages nicht als zulässig ansah. Gegen einen Bescheid des Finanzamtes vom 16. August 1999, mit welchem der vorläufige Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1992 für endgültig erklärt worden war, erhob die Beschwerdeführerin eine Berufung, in welcher sie neuerlich auf der Bildung des strittigen Investitionsfreibetrages bestand. Die Finanzlandesdirektion für Wien, Niederösterreich und Burgenland wies diese Berufung mit Bescheid vom 12. September 2000 als unbegründet ab und sprach in diesem Bescheid gleichzeitig auch über eine Berufung der Beschwerdeführerin gegen den endgültigen Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1996 ab, wobei sie die Verrechnung des "Investitionsfreibetragsverlustes" aus dem Jahr 1992 bei der Ermittlung der Körperschaftsteuer für das Jahr 1996 nicht gelten ließ.

Die Behandlung der gegen diese Berufungsentscheidungen von der Beschwerdeführerin erhobenen Beschwerden wurde vom Verfassungsgerichtshof mit seinen Beschlüssen vom 6. März 2000, B 1403, 1404/99, und vom 25. September 2001, B 1725/00, abgelehnt. Der Verwaltungsgerichtshof war gegen die genannten Berufungsentscheidungen weder durch Abtretung nach Art. 144 Abs. 3 B-VG noch durch eine unmittelbar erhobene Beschwerde angerufen worden.

In dem auch den Gegenstand der genannten Berufungsentscheidungen vom 12. September 2000 bildenden Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1996 waren (nach negativen Einkünften in den Jahren 1993 bis 1995) erstmals positive Einkünfte der Beschwerdeführerin aus Gewerbebetrieb in Höhe von S 13,974.514,-- festgestellt und von diesen ein "nichtausgleichsfähiger" Verlust aus dem Jahr 1993 in Höhe von S 308.333,-- abgezogen worden. Die Beschwerdeführerin hatte demgegenüber auch die Verrechnung eines solchen im Jahre 1992 ihrer Auffassung nach entstandenen Verlustes geltend gemacht, der seine Ursache in jenem Investitionsfreibetrag gehabt hätte, dessen Zulässigkeit nicht anerkannt worden war.

Den Gegenstand des Beschwerdefalles bildet der Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1997. Den aus der - von der Abgabenbehörde rechtlich nicht als zulässig angesehenen - Bildung des Investitionsfreibetrages im Jahre 1992 für dieses Jahr nach Auffassung der Beschwerdeführerin resultierenden, aber nicht ausgleichsfähigen Verlust machte die Beschwerdeführerin auch in ihrer Abgabenerklärung für das Jahr 1997 geltend.

Mit Bescheid vom 27. September 2000 erklärte das Finanzamt seinen vorläufigen Bescheid über Körperschaftsteuer 1997 vom 18. Jänner 1999 für endgültig, in dem folgende Absprüche getätigt worden waren:

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

Nachdem die belangte Behörde der Beschwerdeführerin die Ablehnungsbeschlüsse des Verfassungsgerichtshofes vom 6. März 2000 und vom 25. September 2001 hinsichtlich der Bekämpfung der Körperschaftsteuerbescheide für die Jahre 1992 und 1996 vorgehalten hatte, erklärte die Beschwerdeführerin, an ihrem Entscheidungsbegehren festzuhalten. Über einen Investitionsfreibetrag sei nicht nur im Jahr seiner Bildung, sondern auch in jenen Veranlagungszeiträumen abzusprechen, in denen er sich zufolge des erstmaligen Vorhandenseins von positiven Betriebsergebnissen steuerlich auswirken könne. Der Investitionsfreibetrag sei keiner gesonderten Feststellung zugänglich, sondern es müsse über die Geltendmachung dieser Begünstigung auch für den Zeitraum der Aktivierung des durch ihn entstandenen Wartetastenverlustes entschieden werden. Schließlich werde auch bei Verlustvorträgen die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung als wesentliche Voraussetzung ihrer Geltendmachung nicht im Zeitraum der Entstehung des Verlustes, sondern in den Veranlagungsperioden des Verlustabzuges eigenständig geprüft. Rechtsförmliche Bindungswirkungen bestünden nicht; die "auf Wartetaste" gegangenen Investitionsfreibeträge seien mangels steuerlicher Auswirkungen einer spruchmäßigen Erledigung gar nicht zugänglich gewesen, weshalb über die Investitionsfreibeträge in den Jahren ihrer gewinnmindernden Verrechenbarkeit abgesprochen werden müsse.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung der Beschwerdeführerin gegen die Endgültigerklärung u. a. des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahre 1997 als unbegründet ab. In der Begründung des angefochtenen Bescheides führte die belangte Behörde aus, dass selbst im Falle der Gewährung des im Jahre 1992 gebildeten Investitionsfreibetrages der dadurch entstandene Verlust des Jahres 1992 schon im Jahre 1996 durch die gebotene frühestmögliche Verrechnung verbraucht gewesen und für 1997 demnach kein Verlustrest mehr vorhanden gewesen wäre. Selbst wenn im Jahr 1997 eine Verlustverrechnung möglich gewesen wäre, wäre einer Geltendmachung des für das Jahr 1992 behaupteten nicht ausgleichsfähigen Verlustes der Beschwerdeführerin in diesem Jahr der Umstand entgegengestanden, dass die für das Vorliegen eines verrechenbaren Investitionsfreibetragsverlustes notwendige Berücksichtigung des gebildeten Investitionsfreibetrages im Rahmen der Veranlagung des Jahres zu erfolgen habe, in welchem die materiell-rechtlichen Voraussetzungen für die Bildung des Investitionsfreibetrages vorgelegen wären. Die Höhe eines Verlustes werde nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes schon im Ertragsteuerbescheid des Verlustjahres rechtskräftig festgesetzt. Im Falle einer Anwendung der Verlustklausel des § 10 Abs. 8 EStG 1988 werde bei der Veranlagung des Jahres, in welchem der Investitionsfreibetrag gebildet worden sei, im Bescheidspruch ein "verrechenbarer Verlust" ausgewiesen. Dadurch werde bescheidmäßig ausgesprochen, dass die Bemessungsgrundlage im Sinne des § 198 BAO durch die Höhe des verrechenbaren Verlustes nicht verringert werde, und zugleich gemäß § 92 Abs. 1 lit. b BAO die abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache festgestellt, dass ein nach § 10 Abs. 8 EStG 1988 verrechenbarer Verlust vorliege. Diese Feststellung entfalte als Spruchbestandteil Bindungswirkung für die Folgejahre, was auch bei der Veranlagung von Folgejahren für den Ausspruch der Fall sei, in welcher Höhe der Investitionsfreibetragsverlust durch Verrechnung verbraucht worden sei. Eine volle oder restliche Abzugsfähigkeit eines Investitionsfreibetragsverlustes nach § 10 Abs. 8 EStG 1988 liege damit nur vor, wenn für das Veranlagungsjahr der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsgutes ein Investitionsfreibetrag gewährt und ein Investitionsfreibetragsverlust bescheidmäßig festgestellt worden sei, soweit er nicht in vorangehenden Wirtschaftsjahren bereits abgezogen worden sei. Im vorliegenden Fall entfalte der für endgültig erklärte Körperschaftsteuerbescheid für das Jahr 1992 eine Bindungswirkung im Sinne des § 252 Abs. 2 BAO für Folgejahre umso mehr, als im Bescheidspruch die verrechenbaren Verluste ausdrücklich mit Null festgestellt worden seien. Damit sei im Sinne des § 92 Abs. 1 lit. b BAO eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache mit der Konsequenz für Folgejahre festgestellt worden, dass ein verrechenbarer Investitionsfreibetragsverlust eben nicht zur Verfügung stehe.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

§ 10 EStG 1988 handelt von der dem Steuerpflichtigen nach Maßgabe der in dieser Vorschrift näher getroffenen Anordnungen eingeräumten Möglichkeit, bei der Anschaffung oder Herstellung von abnutzbaren Anlagegütern einen Investitionsfreibetrag gewinnmindernd geltend zu machen, und unterwirft diese Möglichkeit u. a. für Gebäude im Einzelnen geregelten Beschränkungen.

Entsteht oder erhöht sich durch gewinnmindernd geltend gemachte Investitionsfreibeträge ein Verlust, so ist der Verlust nach der Anordnung des § 10 Abs. 8 EStG 1988 insoweit weder ausgleichs- noch gemäß § 18 Abs. 6 und 7 vortragfähig. Ein solcher Verlust ist mit späteren Gewinnen (Gewinnanteilen) aus diesem Betrieb frühestmöglich zu verrechnen.

Der Abspruch des angefochtenen Bescheides über Körperschaftsteuer für das Jahr 1997 steht mit der Rechtslage im Einklang. Die belangte Behörde ist dem von der Beschwerdeführerin verfolgten Anliegen auf Verrechnung ihres für das Jahr 1992 behaupteten Verlustes mit dem im Jahre 1997 erwirtschafteten Gewinn mit zwei voneinander unabhängigen Argumenten entgegengetreten, von denen jedes für sich allein geeignet ist, den Spruch des angefochtenen Bescheides zu tragen:

Zum einen weist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zutreffend darauf hin, dass das im § 10 Abs. 8 EStG 1988 statuierte Gebot, einen aus der Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages resultierenden Verlust frühestmöglich zu verrechnen, die von der Beschwerdeführerin begehrte Verrechnung ihres für das Jahr 1992 behaupteten Investitionsfreibetragsverlustes im Veranlagungsjahr 1997 nicht mehr erlaubte, wenn ihr die Verrechnung dieses Verlustes schon für das Jahr 1996, in welchem sie erstmals einen einer solchen Verrechnung zugänglichen Gewinn erwirtschaftet hatte, mit der unangreifbar gewordenen Berufungsentscheidung der seinerzeitigen Berufungsbehörde vom 12. September 2000 nicht gestattet worden war. Mit dem Beschwerdevorbringen, über den Veranlagungszeitraum 1996 sei "rechtsirrig" entschieden worden, lässt die Beschwerdeführerin ein unzureichendes Verständnis vom Begriff der Rechtskraft erkennen, indem sie offenbar nicht wahrhaben will, dass sie das Ergebnis der rechtskräftigen Körperschaftsteuerfestsetzung für das Jahr 1996, die sie vor dem Verfassungsgerichtshof erfolglos und vor dem Verwaltungsgerichtshof nicht bekämpft hatte, gegen sich gelten lassen muss. Mit der Rechtskraft des eine Verrechnung des aus dem Jahr 1992 behaupteten Verlustes im Jahr 1996 trotz erwirtschafteten Gewinnes dieses Jahres nicht zulassenden Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 1996 bestand für Folgejahre keine Möglichkeit mehr, den behaupteten Verlust nachträglich zu verrechnen, weil dem das Gebot frühestmöglicher Verrechnung im Sinne des § 10 Abs. 8 EStG 1988 zwangsläufig entgegenstehen musste.

Ebenso und unabhängig davon erweist sich der behördliche Standpunkt des Inhalts als mit der Rechtslage im Einklang stehend, dass schon der Spruch des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 1992 jeglichem Versuch der Beschwerdeführerin, einen im Jahre 1992 als entstanden behaupteten Investitionsfreibetragsverlust nach § 10 Abs. 8 EStG 1988 in einem der Folgejahre zu verrechnen, schlicht deswegen entgegensteht, weil im Spruch des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 1992 das Entstehen eines der Verrechnung zugänglichen Verlustes im Sinne des § 10 Abs. 8 EStG 1988 ausdrücklich verneint worden war. Auch dieser Bescheid ist infolge Abweisung der Berufung der Beschwerdeführerin durch die seinerzeitige Berufungsbehörde in Rechtskraft erwachsen, was die Beschwerdeführerin angesichts der Erfolglosigkeit der Bekämpfung der diesbezüglichen Berufungsentscheidung vor dem Verfassungsgerichtshof zur Kenntnis zu nehmen hat.

Die von der Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang zitierten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes sprechen durchwegs gegen die von ihr vorgetragene Rechtsauffassung und stützen nicht ihre Kritik an der behördlichen Rechtsanschauung, sondern widerlegen sie vielmehr. Im hg. Erkenntnis vom 27. April 1994, 93/13/0208, wurde ausdrücklich jener Literaturauffassung beigepflichtet, nach welcher ein im Spruch eines Abgabenbescheides festgestellter Verlust auch auf ein späteres Verlustabzugsverfahren der Art einwirkt, dass der ursprüngliche Verlustausspruch für den nachfolgenden Verlustvortrag jedenfalls betragsmäßig verbindlich wird, ohne dass ein Abweichen von den seinerzeit ermittelten Besteuerungsgrundlagen in Betracht käme. Im hg. Erkenntnis vom 14. April 1994, 92/15/0169, wurde an die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes dazu erinnert, dass über die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung im Verlustjahr als Voraussetzung für die Vortragsfähigkeit eines Verlustes die Entscheidung in der Veranlagung des Jahres zu treffen ist, in welchem der Verlustvortrag ansteht, während für die Ermittlung des Verlustes als solchen die Entscheidung bei der Veranlagung des Verlustjahres zu treffen ist. Die Ermittlung eines Verlustes, der durch Bildung eines Investitionsfreibetrages entsteht, betrifft nicht die Frage der Vortragsfähigkeit eines solchen Verlustes, sondern die seines Entstehens, weil es vorrangig zu klären gilt, ob der Investitionsfreibetrag im behaupteten Verlustjahr überhaupt rechtens gebildet worden war, was im Beschwerdefall rechtskräftig verneint worden ist (siehe hiezu im Übrigen auch Doralt, EStG4, § 10, Tz 80, mit weiterem Nachweis). Soweit die Beschwerdeführerin ihre der behördlichen Rechtsauffassung entgegentretende Anschauung schließlich auf das hg. Erkenntnis vom 28. Oktober 1998, 97/14/0086, Slg. N.F. Nr. 7319/F, stützen will, verkennt sie, dass der Inhalt dieses Erkenntnisses im völligen Gegensatz zu dem steht, was die Beschwerdeführerin als ihre Rechtsauffassung vorträgt. Gerade in diesem Erkenntnis hat der Gerichtshof nämlich klargestellt, dass Rechtsklarheit schaffende Feststellungsaussprüche nicht allein den im Gesetz vorgesehenen Feststellungsbescheiden nach den §§ 186 ff BAO vorbehalten sind, sondern im Grunde des § 92 Abs. 1 lit. b oder c BAO auch außerhalb solcher im Gesetz ausdrücklich

vorgesehener Feststellungsbescheide getroffen werden können. Im Falle des Vorliegens einer bescheidmäßig getroffenen Feststellung über die Abzugsfähigkeit eines Verlustes geht die Rechtskraft eines darüber getätigten Abspruches selbst dem Grundsatz vor, dass über die Ordnungsmäßigkeit etwa der Buchführung im Entstehungsjahr des Verlustes in der Veranlagung jenes Jahres die Entscheidung zu treffen ist, für welches der Verlust als Sonderausgabe berücksichtigt werden soll, hat der Gerichtshof in diesem Erkenntnis ausgesprochen (gleicher Auffassung im Übrigen auch Stoll, BAO-Kommentar, 2088, sowie Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung2, § 198, Tz 16). Weshalb ein Verlust im Jahr seines Entstehens "bemessungsgrundlagenwirksam" gewesen sein muss, wie die Beschwerdeführerin vorträgt, um im Falle seiner spruchmäßigen Feststellung als abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache im Sinne des § 92 Abs. 1 lit. b BAO dieser Feststellung Bindungswirkung für Folgeperioden zu ermöglichen, wird von ihr nicht einsichtig gemacht und ist nicht zu erkennen. Dass mit einem solchen Feststellungsabspruch kein Ausspruch über die Bemessungsgrundlage des Verlustjahres im Sinne des § 198 Abs. 2 BAO verbunden ist, ändert nichts an der rechtlichen Qualität eines solchen Abspruches als Feststellung einer abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsache im Sinne des § 92 Abs. 1 lit. b BAO. Dass es sich bei einem solchen Abspruch um eine bloße "Serviceleistung" der Abgabenverwaltung handle, die mangels normativer Kraft keine Bindungswirkung entfalten könne, ist eine von der Beschwerdeführerin vorgetragene Rechtsauffassung, die der Verwaltungsgerichtshof nicht teilt.

Da der Inhalt der Beschwerde somit schon erkennen lässt, dass die von der Beschwerdeführerin gerügte Rechtsverletzung nicht vorliegt, war die Beschwerde gemäß § 35 Abs. 1 VwGG ohne weiteres Verfahren in nichtöffentlicher Sitzung abzuweisen.

Wien, am 21. Jänner 2004

Schlagworte

Individuelle Normen und Parteienrechte Rechtswirkungen von Bescheiden Rechtskraft VwRallg9/3

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2004:2003130093.X00

Im RIS seit

23.02.2004

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, http://www.vwgh.gv.at

© 2025 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at