

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin A in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch Berater, gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC vom 28.05.2014 betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

I.) Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Spruches.

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

Entscheidungsgründe

I.) Verfahrensgang und Sachverhalt:

1.) Der Bf (Beschwerdeführer) erzielte im Jahr 2012 negative Einkünfte aus Gewerbebetrieb (-12.041,85 €) und positive Einkünfte aus Kapitalvermögen (Tarifbesteuerte Einkünfte aufgrund Regelbesteuerungsoption 426.364,50 €). In der Einkommensteuererklärung 2012 wurde ein Verlustvortrag von 228.423,19 € als Sonderausgabe geltend gemacht. Im Einkommensteuerbescheid vom 28. Mai 2014 wurde nur ein Verlustvortrag in Höhe von 212.374,52 € berücksichtigt.

2.) Gegen den Einkommensteuerbescheid 2012 wurde am 30. Juni 2014 fristgerecht Beschwerde erhoben und ausgeführt, nach den lückenlos bis in das Jahr 1995 vorliegenden Unterlagen und Bescheiden betrage der Verlustvortrag 227.275,96 €. Eine Aufstellung liege bei. Ferner sei zu erwähnen, dass die Wartetastenverluste (IFB) der Jahre 1998 und 1999 in Höhe von gesamt 3.876,74 € im Gewinnjahr 2005 nicht zur Gänze verbraucht worden seien. Es wäre noch ein Betrag von 1.114,94 € zu berücksichtigen.

Aus der übermittelten Beilage ergeben sich nachstehende Verlustberechnungen des Bf:

	ATS	€
--	-----	---

Wartetaste 1998	1.566,00	113,81
Wartetaste 1999	51.779,00	3.762,93
Gesamt		3.876,73
verbraucht 2005		2.761,79
		1.114,94

Jahr	G/V	ATS	€	Saldo in €	Saldo lt. FA	Differenz
1995	V	178.015,00	12.936,85	12.936,85		
1996	V	139.778,00	10.158,06	23.094,92		
1997	G	-90.513,00	-6.577,84	16.517,08	12.936,85	3.580,23
1998	V	180.767,00	13.136,85	29.653,93	25.687,01	3.966,92
1999	V	1.501.004,00	109.082,21	138.736,15		
2000	V	690.767,00	50.200,00	188.936,14	184.969,22	3.966,92
2001	V	546.112,15	39.687,52	228.623,66		
2002	V		48.981,68	277.605,34		
2003	V		11.500,22	289.105,56		
2004	V		8.210,37	297.315,93		
2005	G		-9.669,53	287.646,40		
2006	G		-1.209,41	286.436,99		
2007	G		-10.895,73	275.541,26	260.139,12	15.402,14
2008	G		-14.625,44	260.915,83	246.014,18	14.901,65
2009	G		-16.045,34	244.870,48	229.968,84	
2010	G		-8.569,13	236.301,35	221.399,71	
2011	G		-9.025,39	227.275,96	212.374,32	14.901,65
2012	G		-411.772,65	0,00		

3.) Mit Beschwerdevorentscheidung vom 23. Juli 2014 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen; der Einkommensteuerbescheid 2014 wurde abgeändert.

Zur Höhe des Verlustvortrages wurde in der gesonderten Bescheidbegründung vom 22. Juli 2014 ausgeführt, bei dem im Einkommensteuerbescheid 1996 ausgewiesenen Verlust habe es sich (tatsächlich) um einen Gewinn in identer Höhe gehandelt. Aus dem bei der Firma „C“ am 24.9.1997 (somit nach Erstellung des

Einkommensteuerbescheides) vorgenommenen Feststellungsverfahren gehe ein auf den Bf entfallender Gewinnanteil von 139.778,00 S (= 10.158,06 €) hervor. Der unrichtig ergangene Einkommensteuerbescheid 1996 vom 9.9.1997 – in dem dieser Anteil als Verlust angesetzt worden sei – sei vom Finanzamt offensichtlich nicht korrigiert worden. Bei der gegenständlichen Berechnung des Verlustvortrages sei der Sachverhalt nun entsprechend berücksichtigt worden. Es sei von einem Jahresgewinn 1996 von 139.778,00 S (= 10.158,06 €) ausgegangen worden. Weiters sei der IFB Wartetastenverlust im Jahr 2005 zur Gänze (3.876,74 €) verrechnet worden. Von den verbleibenden restlichen Einkünften sei sodann die Vortragsgrenze von 75 % berechnet worden.

Es ergebe sich daher nachfolgende Berechnung des Verlustvortrages in Euro:

Jahr	Ergebnis	verrechnet	Saldo	IFB-Verlust	Verrechnet	Saldo
1995	-12.936,86		-12.936,86			
1996	10.158,06	10.158,06	- 2.778,79			
1997	8.770,45	2.778,79	0,00			
1998	-13.136,86		-13.136,86	113,81		113,81
1999	-109.082,22		-122.219,08	3.762,93		3.876,74
2000	-50.200,00		-172.419,08			
2001	-39.687,51		-212.106,59			
2002	-48.981,68		-261.088,27			
2003	-11.500,22		-272.588,49			
2004	-8.210,37		-280.798,86			
2005	11.777,75	8.833,32	-271.965,54		3.876,74	0,00
2006	1.612,55	1.209,41	-270.756,13			
2007	14.527,64	10.895,73	-259.860,40			
2008	19.500,58	14.625,43	-245.234,97			
2009	21.393,79	16.045,34	-229.189,63			
2010	11.425,51	8.569,13	-220.620,50			
2011	12.033,86	9.025,39	-211.595,11			

4.) Nach Verlängerung der Frist zur Stellung eines Vorlageantrages wurde mit Eingabe vom 30. September 2014 fristgerecht die Entscheidung über die Beschwerde durch das

Verwaltungsgericht beantragt. Begründend wurde ausgeführt, es könne nicht sein, dass ein Verlust, welcher in einem Feststellungsverfahren getroffen worden sei und auch in den Folgejahren nie abgeändert worden sei, 17 Jahre später einkommensteuerlich korrigiert werde. Der Grundlagenbescheid aufgrund des erwähnten Feststellungsverfahrens sei während dieses Zeitraumes jedoch nie geändert worden. Im konkreten Fall sei im Jahr 1996 im Feststellungsverfahren ein Verlust festgesetzt worden, welcher zwingend in den Einkommensteuerbescheid (als abzuleitenden Bescheid) einzufließen habe und als Verlustvortrag anzuerkennen sei.

5.) Der Feststellungsbescheid des Jahres 1996 konnte vom Bf nicht vorgelegt werden, dieser befindet sich auch nicht im Finanzamtsakt. Im Finanzamtsakt befindet sich lediglich die Mitteilung über die gesonderte Feststellung von Einkünften vom 24. September 1997. In dieser wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Bf an der C mit 139.778 S festgestellt.

6.) Im Einkommensteuerbescheid 2005 wurden (erklärungsgemäß) IFB-Verluste in Höhe vom 2.761,79 € berücksichtigt.

Der Einkommensteuerbescheid 2005 lautet auszugsweise wie folgt:

Berechnung der Einkommensteuer	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	15.654,49 €
Verrechenbare Verluste aus den Vorjahren	-2.761,79 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	12.892,70 €
Pauschbetrag für Sonderausgaben	-60,00 €
Verlustabzug	-9.669,52 €
Einkommen	3.163,18 €

Die IBF Verluste stammen aus den Jahren 1989 und 1990 (IFB 1998: 1.566 S und 1999: 51.779 S).

II.) Rechtslage und Erwägungen:

1.) Gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgaben ua auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind, wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden sind und soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Der Verlustabzug ist – unter Beachtung der Verrechnungsgrenze des § 2 Abs. 2b EStG 1988 – von Amts wegen im ersten Jahr vorzunehmen, in welchem der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Abzug der anderen Sonderausgaben einen positiven Betrag ergibt. Ein allfälliger Rest ist bei Vorliegen hinreichender Einkünfte im jeweils nächstfolgenden Jahr abzuziehen.

2.) Gemäß § 188 Abs. 1 BAO werden ua die Einkünfte aus Gewerbebetrieb einer Mitunternehmerschaft einheitlich festgestellt. Gegenstand der Feststellung ist gemäß § 188 Abs. 2 BAO auch die Verteilung des festgestellten Betrages auf die Teilhaber.

3.) Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird im Einkommensteuerbescheid des Verlustjahres die Höhe eines Verlustes mit rechtskräftiger Wirkung festgesetzt. Es wird damit im Sinne des § 92 Abs. 1 lit. b BAO eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache festgestellt. Der Ausspruch eines Verlustes im Einkommensteuerbescheid wirkt auf ein späteres Verlustabzugsverfahren derart ein, dass der ursprüngliche Verlustausspruch für den nachfolgenden Verlustvortrag betragsmäßig verbindlich wird (VwGH vom 26.11.2015, 2012/15/0038).

Im Beschwerdefall liegt ein rechtskräftiger Einkommensteuerbescheid 1996 vor, in dem Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit -139.778 S (-10.158,06 €) ausgewiesen worden sind. Weiters existiert eine Mitteilung über die gesonderte Feststellung für das Jahr 1996 vom 24. September 1997, in dem dem Bf ein Gewinnanteil von 139.778 S (10.158,06 €) zugewiesen worden ist.

Im Beschwerdefall hat es das Finanzamt verabsäumt, den Einkommensteuerbescheid 1996 vom 9. September 1997 nach Vorliegen bzw. (rechtswirksamer) Zustellung des Feststellungsbescheides abzuändern. Eine Abänderung des Einkommensteuerbescheides 1996 vom 9. September 1997 ist wegen des Eintritts der Verjährung nicht mehr möglich. Der Verwaltungsgerichtshof sieht den Sinn der Verjährungsbestimmungen darin, dass infolge Zeitablaufs Rechtsfriede eintritt und dass Beweisschwierigkeiten und Fehler in der Sachverhaltsermittlung, die durch ein der Behörde zuzurechnendes Verstreichenlassen längerer Zeiträume entstehen, vermieden werden (Ritz, BAO⁵, Rz 5 zu § 207 und die dort angeführte Judikatur).

4.) Im Erkenntnis vom 26.11.2015, 2012/15/0038 hat der Verwaltungsgerichtshof folgende Auffassung vertreten:

„Im Allgemeinen stellt die BAO insbesondere mit den Regelungen der §§ 192 und 295 sicher, dass die Anteile eines Mitunternehmers am Gewinn oder Verlust einer Mitunternehmerschaft in der im Feststellungsbescheid nach § 188 BAO ausgewiesenen Höhe in den Einkommensteuerbescheid des Mitunternehmers Eingang finden. Ergibt es sich aber, dass über die Höhe des Anteils an einem betrieblichen Verlust (Verlusttangente) eines konkreten Jahres im rechtskräftigem Feststellungsbescheid nach § 188 BAO einerseits und im rechtskräftigen Einkommensteuerbescheid andererseits (endgültig) unterschiedlich abgesprochen wird - etwa weil bei Erlassung des Feststellungsbescheides die Bemessungsverjährung für die Einkommensteuer bereits abgelaufen ist - so kommt der Feststellung des Verlustes im Einkommensteuerbescheid der Vorrang zu, weil ein allfälliger Ausgleich des Verlustes mit positiven Einkünften des betreffenden Jahres im Einkommensteuerbescheid erfolgt und nur der danach verbleibende Betrag vortragsfähig ist. Dies gilt auch dann, wenn der im rechtskräftigen Einkommensteuerbescheid

ausgewiesene Verlustbetrag objektiv unrichtig ist (vgl. das Erkenntnis vom 20. Februar 2008, 2006/15/0026, VwSlg 8310/F).“

Nichts anderes kann im Beschwerdefall gelten. Dies bedeutet, dass im Streitfall ein Verlust von – 139.778 S (10.158,06 €) für das Jahr 1996 zu berücksichtigen ist. Da in den Jahren 1996 und 1997 der Verlustvortrag gesetzlich nicht gestattet war (§ 117 Abs. 1 Z 1 EStG 1988) konnte im Jahr 1997 - wie der steuerliche Vertreter in seiner Eingabe vom 25.05.2016 vorbringt - kein Verlustvortrag geltend gemacht werden. Der vortragsfähige Verlust (- 227.275,96 €) erhöht sich daher um -6.577,84 € auf -233.853,82 €. Der Beschwerde war daher insoweit stattzugeben.

5.) Gemäß § 10 Abs. 8 EStG 1988, BGBl.Nr.400/1988, ist ein Verlust, der durch gewinnmindernd geltend gemachte Investitionsfreibeträge entsteht oder sich erhöht, insoweit weder ausgleichs- noch 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.

Mit der Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 2005 besteht keine Möglichkeit mehr den noch offenen IFB Verlust von 1.114,94 € (laut Beschwerde vom 30. Juni 2014) nachträglich zu verrechnen, weil dem das Gebot der frühestmöglichen Verrechnung im Sinne des § 10 Abs. 8 EStG zwangsläufig entgegensteht (vgl. 21.4.2004, 2003/13/0093). Eine Durchbrechung der Rechtskraft des Einkommensteuerbescheides 2005 in Form einer "rechnerischen Berichtigung" (vgl. Eingabe vom 25.05.2016) des Bescheides ist unzulässig. Die Beschwerde war insoweit abzuweisen.

III.) Zulässigkeit der Revision:

Die Revision ist nicht zulässig, weil die zugrunde liegenden Rechtsfragen durch das Gesetz und die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs hinreichend geklärt sind.

Innsbruck, am 5. Juli 2016