

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht erkennt durch den Richter Mag. Daniel Philip Pfau in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde (vormals: Berufung) vom 22. Dezember 2005 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg alle vom 24. November 2005, betreffend Einkommensteuer 1998 und 1999 zu Recht:

- I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO teilweise Folge gegeben. Die angefochtenen Bescheide werden wie folgt abgeändert (Beträge in ATS):

Jahr	Gesamtbetrag der Einkünfte	Sonderausgaben (Pauschbetrag)	Verlustabzug	Einkommen	Festgesetzte ESt
1998	129.397	819	128.578	0,--	0,--
1999	480.000	819	479.181	0,--	0,--

- II. Die Revision ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Bisheriger Verfahrensgang

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren hat der Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 17. Dezember 2014, 2011/13/0103, ua die Bescheide betreffend Einkommensteuer 1998 und 1999 wegen Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften aufgehoben. Es handelt sich somit nunmehr um das fortgesetzte Verfahren, weshalb hinsichtlich der Vorgeschichte auf dieses sowie das ebenfalls den Beschwerdeführer jedoch die Jahre 1993 bis 1997 betreffende Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 15. Februar 2006, 2002/13/0095, verwiesen wird.

Strittig ist nach Aufhebung durch den Verwaltungsgerichtshof weiterhin der durch die belangte Behörde verweigerte Verlustabzug. Der Verwaltungsgerichtshof führte in seiner Entscheidung ua aus, dass die belangte Behörde „die Frage des Verbrauchs der Verluste von 1991 und 1992 neu zu prüfen gehabt [hätte]“. Darüber hinaus weist der Verwaltungsgerichtshof darauf hin, dass „ein das Jahr 1998 betreffender vorläufiger Bescheid in den vorgelegten Akten nicht auffindbar ist und sich in Bezug auf den Bescheid vom November 2005 über die Einkommensteuer für das Jahr 1998 daher auch die Frage der Verjährung zu stellen scheint“.

Im fortgesetzten Verfahren wurde die belangte Behörde aufgefordert zu den Ausführungen des Verwaltungsgerichtshofes Stellung zu nehmen. In ihrer Stellungnahme vom 1. März 2021 führte die belangte Behörde aus, „[w]as die Verluste der Jahre 1991 (ATS -93.365,00) und 1992 (ATS -667.963,00) [...] betrifft, so bestehen gegen deren Berücksichtigung durch das Bundesfinanzgericht mangels bekannter Sachverhalte für deren Nichtvortragsfähigkeit und im Hinblick auf deren Berücksichtigung in den Verfahren betreffend Einkommensteuer 1993 bis 1995 durch das damals zuständige Finanzamt (...), keine Bedenken. Vorbehaltlich einer anderen rechtlichen bzw ziffernmäßigen Beurteilung durch das Bundesfinanzgericht wären dies falls der Verlustvortrag im Jahr 1998 mit ATS 128.578,00, im Jahr 1999 mit ATS 479.181,00 und im Jahr 2000 mit ATS 153.569,00 zu berücksichtigen. [...] Zur Verjährungsthematik betreffend Einkommensteuer 1998 wird beiliegend ein Nachdruck des vorläufigen Einkommensteuerbescheides 1998 vom 07.02.2002 übermittelt. Eine Verjährungsthematik liegt daher nicht (mehr) vor.“

Mit Schreiben vom 5. Juli 2021 hat der mit den Ausführungen der belangten Behörde konfrontierte Beschwerdeführer - soweit es die Jahre 1998 und 1999 betrifft - ausgeführt, dass er der Verrechnung der Verlustvorträge 1991 und 1992 ab dem Jahre 1998 zustimme. Es stehe noch die Prüfung der Verjährung der Einkommensteuer für 1998 aus.

In ihrer Stellungnahme vom 8. Oktober 2021 hat die belangte Behörde die Auswirkungen der Verlustvorträge aus 1991 und 1992 auf die hier gegenständlichen Beschwerdejahre 1998 und 1999 wie folgt dargestellt:

„1998 Verminderung des Einkommens von ATS 5.581,00 auf ATS 0,00

1999 Verminderung des Einkommens von ATS 479.181 auf ATS 0,00“

II. Über die Beschwerde wurde erwogen:

1. Sachverhalt

Mit den angefochtenen Bescheiden vom 24. November 2005 wurde die Einkommensteuer für die Jahre 1998 und 1999 wie folgt festgesetzt (alle Beträge in ATS):

Jahr	Gesamtbetrag der Einkünfte	Sonderausgaben (Pauschbetrag)	Verlustabzug	Einkommen	Festgesetzte ESt
1998	129.397	819	122.727	5.851	0,00
1999	480.000	819	0	479.181	160.621,47

In den Jahren 1989 und 1990 sind keine Verluste entstanden.

In den Jahren 1991 und 1992 sind nachstehende Verluste entstanden (Beträge in ATS):

Jahr	Verlust
1991	-93.565
1992	-667.963

Die Jahre 1993 bis 1995 sind rechtskräftig veranlagt und weisen negative Einkünfte in nachstehender Höhe aus (Beträge in ATS):

Jahr	Verlust
1993	-1.147.187,55
1994	-147.244,--
1995	-469.836,--

Mit Bescheid vom 25. September 2001 hat die belangte Behörde die Einkommensteuer für das Jahr 1998 gem § 200 BAO vorläufig festgesetzt. Infolge Wiederaufnahme des Verfahrens hat die belangte Behörde am 7. Oktober 2002 die Einkommensteuer 1998 erneut gem § 200 BAO vorläufig festgesetzt. Die endgültige Festsetzung erfolgte erst durch den angefochtenen Bescheid vom 24. November 2005. Eine Ungewissheit, die eine vorläufige Festsetzung rechtfertigen kann, konnte nicht festgestellt werden.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen ergeben sich aus dem vorgelegten Verwaltungsakt und sind Ergebnis des verwaltungsgerichtlichen Ermittlungsverfahrens. Die Feststellungen hinsichtlich der für die Jahre 1991 und 1992 festgestellten Verluste sind zwischen den Parteien ebenso unstrittig wie die für die Jahre 1993 bis 1995 rechtskräftig festgestellten Verluste. Beides wurde dem Beschwerdeführer mit Beschluss vom 8. April 2021 zur Kenntnis gebracht.

Eine Ungewissheit im Bereich des Tatsächlichen, wie sie der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Beschwerde darin ausgemacht hat, dass über die Jahre 1993 bis 1997 noch Rechtsmittelverfahren anhängig sind, besteht für die nunmehr zu entscheidenden Jahre schon deshalb nicht, weil diesbezüglich auf die Verluste der Jahre 1991 und 1992 zurückzugreifen ist. Die in diesen Jahren festgestellten Verluste sind, wie oben ausgeführt, zwischen den Parteien unstrittig.

Auch für das Bundesfinanzgericht haben sich - in Wahrnehmung seiner amtswegigen Ermittlungspflicht - keine Anhaltspunkte ergeben, an der Richtigkeit des festgestellten Sachverhaltes zu zweifeln. Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsfeststellungen gemäß § 167 Abs. 2 BAO als erwiesen annehmen.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abänderung)

Zu einer allfälligen Verjährung bezüglich Einkommensteuer 1998

Sofern der Verwaltungsgerichtshof in seinem aufhebenden Erkenntnis vom 17. Dezember 2014, 2011/13/0103, darauf hinweist, dass eine allfällige Verjährung betreffend die Festsetzung von Einkommensteuer für das Jahr 1998 von amtswegen zu beachten ist, sind zunächst die Verjährungsbestimmungen in den Blick zu nehmen.

Nach § 200 Abs. 1 BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Gemäß § 200 Abs. 2 leg. cit. ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

Die Verjährungsfrist beträgt zufolge § 207 Abs. 2 erster Satz BAO im Falle der Einkommensteuer fünf Jahre. Die Verjährung beginnt gemäß § 208 Abs. 1 lit. d BAO in den Fällen des § 200 mit dem Ablauf des Jahres, in dem die Ungewissheit beseitigt wurde.

Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 20. Mai 2010, 2008/15/0328, mit Verweis auf seine bisherige ständige Rechtsprechung ausgesprochen hat, kann ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt sein sollte. Vor dem Hintergrund dieser Rechtslage kann dahingestellt bleiben, ob die Bescheide vom 25. September 2001 und 7. Oktober 2002 betreffend die Einkommensteuer des Jahres 1998 zu Unrecht gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassen

wurden. Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass es dem Beschwerdeführer offen gestanden wäre, die seinerzeitigen vorläufigen Bescheide mit Beschwerde (vormals: Berufung) zu bekämpfen und auf diesem Weg sein Recht auf Ergehen endgültiger Bescheide geltend zu machen.

Wird eine Abgabe gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig festgesetzt und erwächst ein derartiger Bescheid in Rechtskraft, ist für die hier zu entscheidende Frage, wann die Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. d BAO beginnt, von der Ungewissheit im Sinne des § 200 Abs. 1 leg. cit. zur Zeit der Bescheiderlassung auszugehen. Dies hat zur Folge, dass die Verjährung nach § 208 Abs. 1 lit. d leg. cit. keinesfalls vor der Erlassung des vorläufigen Abgabenbescheides beginnen kann (vgl. VwGH vom 20. Mai 2010, 2008/15/0328, mwN).

Für den Beschwerdefall bedeutet dies, dass der Beginn der Verjährung mit Ablauf des Jahres 2001 beginnt. Der gemäß § 200 Abs. 2 BAO endgültige Bescheid des Finanzamtes ist mit 24. November 2005 datiert, der Beschwerdeführer hat am 22. Dezember 2005 dagegen Beschwerde (vormals: Berufung) erhoben. Die Verjährungsfrist des § 207 Abs. 2 BAO war daher nicht abgelaufen.

Zum Verlustabzug

§ 18 Abs. 6 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 201/1996 lautet:

„Als Sonderausgaben sind auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur,

- wenn die Verluste durch ordnungsmäßige 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.

§ 117 Abs 6 EStG 1988 lautet:

„§ 18 Abs. 6 gilt auch für Verluste, die vor dem Inkrafttreten dieses Bundesgesetzes entstanden sind. § 18 Abs. 7 gilt erstmals für Verluste, die im Jahr 1989 entstanden sind.“

§ 117 Abs. 7 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 2/2008 lautet:

„1. Bei der Veranlagung für die Jahre 1996 und 1997 ist ein Verlustabzug (§ 18 Abs. 6 und 7) nicht zulässig. In den Kalenderjahren 1989 und 1990 entstandene Verluste sind, soweit sie nicht bis zur Veranlagung 1995 abgezogen worden sind, zu je einem Fünftel bei den Veranlagungen der Jahre 1998 bis 2002 abzuziehen.“

2. In Fällen, in denen ein Verlust aus vorangegangenen Jahren von einem bei der Veranlagung für die Kalenderjahre 1996 oder 1997 zu berücksichtigenden Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinn abzuziehen wäre, kann der Steuerpflichtige beantragen, daß die steuerliche Erfassung des betreffenden Veräußerungs-, Aufgabe- oder Liquidationsgewinnes insoweit auf das Veranlagungsjahr 1998 verschoben wird.“

Vor dem Hintergrund der obigen Feststellungen sowie der dargestellten Rechtslage können die aus den Jahren 1991 und 1992 stammenden Verluste erstmals bei der Veranlagung der angefochtenen Jahre 1998 und 1999 Berücksichtigung finden.

Sofern der angefochtene Bescheid für das Jahr 1998 einen Verlustabzug iHv -122.727,-- ATS berücksichtigt hat und unter Berücksichtigung des Pauschbetrages für Sonderausgaben ein Einkommen iHv 5.851,-- ATS ausweist, hat er nicht den vollen zur Verfügung stehenden Verlustabzug (iHv insgesamt -761.528,-- ATS) berücksichtigt. Für das Jahr 1998 beträgt der Verlustabzug somit anstatt -122.727,-- ATS nunmehr 128.578,-- ATS, wodurch sich ein Einkommen iHv 0,-- ATS ergibt. Die schon bisher mit 0,-- ATS festgesetzte Einkommensteuer bleibt unverändert.

Der angefochtene Bescheid für das Jahr 1999 berücksichtigte keinerlei Verluste. Im Lichte der obigen Ausführungen ist jedoch der verbleibende Verlustvortrag (761.528-128.578) iHv 632.950 ATS zu berücksichtigen. Den Einkünften aus selbständiger Arbeit iHv 480.000 ATS steht nach Abzug des Pauschbetrages für Sonderausgaben iHv 819 ATS somit ein Verlustabzug iHv 479.181,-- ATS gegenüber wodurch sich das Einkommen auf 0,-- ATS reduziert und somit die Einkommensteuer für das Jahr 1999 ebenfalls mit 0,-- ATS festgesetzt wird.

Die angefochtenen Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 und 1999 sind somit wie folgt abzuändern (Beträge in ATS):

Jahr	Gesamtbetrag der Einkünfte	Sonderausgaben (Pauschbetrag)	Verlustabzug	Einkommen	Festgesetzte ESt
1998	129.397	819	128.578	0,--	0,--
1999	480.000	819	479.181	0,--	0,--

Abschließend wird darauf hingewiesen, dass für die (noch anhängigen) Folgejahre ein unverbraucher Verlustvortrag iHv -153.769,-- ATS verbleibt. Die noch anhängigen Folgejahre können aufgrund einer ebenfalls – jedoch in einer anderen hg Gerichtsabteilung - noch anhängigen Beschwerde gegen das Jahr 1996 noch nicht abschließend beurteilt werden.

Zur Endgültigkeit der angefochtenen Bescheide

§ 200 BAO idF BGBl. I Nr. 14/2013 lautet (auszugsweise):

„(1) Die Abgabenbehörde kann die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiß, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiß ist. Die Ersetzung eines vorläufigen durch einen anderen vorläufigen Bescheid ist im Fall der teilweisen Beseitigung der Ungewißheit zulässig.

(2) Wenn die Ungewißheit (Abs. 1) beseitigt ist, ist die vorläufige Abgabefestsetzung durch eine endgültige Festsetzung zu ersetzen. Gibt die Beseitigung der Ungewißheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlaß so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Abgabenbescheid erklärt.

(3) ...“

Sofern sich der Beschwerdeführer in seiner Beschwerde (vormals: Berufung) vom 22. Dezember 2005 ua auch gegen die Endgültigkeitserklärung der angefochtenen Bescheide gerichtet und deren Ersetzung durch vorläufige Bescheide beantragt hat, ist für die nunmehr entschiedenen Jahre 1998 und 1999 - wie oben dargestellt - keine Ungewissheit, die eine vorläufige Veranlagung rechtfertigen würde, (mehr) vorhanden.

Das Bundesfinanzgericht kann daher im Lichte des § 200 Abs. 2 BAO darin, dass die belangte Behörde mit den angefochtenen Bescheiden die vorläufige durch eine endgültige Abgabefestsetzung ersetzt hat, keine Rechtswidrigkeit der angefochtenen Bescheide erkennen. Insofern ist das diesbezügliche Beschwerdebegehren abzuweisen, weshalb der Beschwerde nur teilweise stattgegeben werden kann.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da sie bezüglich der Verjährungsthematik nicht von der angeführten Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht und bezüglich des Verlustabzuges eine klare Rechtslage vorliegt, die im Beschwerdefall keine Auslegungsschwierigkeiten bereitet. Im Übrigen handelte es sich um Fragen (Ungewissheit), die im Rahmen einer einzelfallbezogenen Gesamtabwägung zu beurteilen waren und damit entscheidend von den Umständen des Einzelfalls abhängen. Eine solche einzelfallbezogene Beurteilung ist nicht revisibel (vgl bspw VwGH Ro 2017/13/0014, mwN).

Wien, am 11. November 2021