

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Siegfried Fenz in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Schmitt & Schmitt Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H., Strohgasse 25, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 4. Oktober 2022 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 30. September 2022 betreffend Einkommensteuer 2019 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Die vom Beschwerdeführer (Bf.) eingereichte *Einkommensteuererklärung 2019*, im Finanzamt am 18. Juni 2021 eingelangt, weist folgende Positionen (in EUR) aus:

Grundlagen	KZ	erklärter Betrag
E1a 001 A D NO...		70.902,96
Eink. a. Gewerbebetrieb	330	70.902,96
COVID -19-Rücklage	155	21.270,89
E1b 001 W... Straße 12		3.419,48
Eink. a. Vermietung+Verpachtg.	370	3.419,48
BemGrd. vor Verlustabzug		53.051,55

Das Finanzamt ersuchte den Bf. (mit Schreiben vom 25. August 2021) um Übermittlung des Formulars betreffend Covid-19 Rücklage bzw Übermittlung per FinanzOnline.

In der Folge langte folgender *Antrag zur Berücksichtigung einer COVID-19-Rücklage* bei der Veranlagung 2019 beim Finanzamt ein:

Da bei der Veranlagung 2020 der Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte voraussichtlich

negativ sein wird, beantrage ich, bei der Veranlagung 2019 eine COVID-19-Rücklage zu berücksichtigen in Höhe von (Kennzahl) 155 21.270,89 Euro

Hinweise zur Berechnung der Rücklage:

1. Die COVID-19-Rücklage kann ohne weiteren Nachweis in Höhe von bis zu 30% des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte der Veranlagung 2019 gebildet werden, wenn die Vorauszahlungen Null betragen oder nur in Höhe der Mindestkörperschaftsteuer festgesetzt wurden.
2. Die COVID-19-Rücklage kann bis zur Höhe des voraussichtlichen negativen Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte der Veranlagung 2020, höchstens jedoch bis 60% des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte der Veranlagung 2019 gebildet werden. In diesem Fall ist der voraussichtliche negative Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte der Veranlagung 2020 glaubhaft zu machen (sorgfältig zu schätzen). Auf Verlangen des Finanzamtes ist diese Schätzung vorzulegen.
3. Die COVID-19-Rücklage darf den Betrag von 5 Millionen Euro nicht übersteigen.
4. Bei Unternehmensgruppen

Beachten Sie bitte:

1. Wurde das Jahr 2019 bereits rechtskräftig veranlagt, gilt der Antrag als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO und ermöglicht eine Bescheidänderung zur Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage
2. Die bei der Veranlagung 2019 berücksichtigte COVID-19-Rücklage ist bei der Veranlagung 2020 dem Gesamtbetrag der Einkünfte wieder hinzuzurechnen. Diese Hinzurechnung lässt die Höhe der Einkünfte unberührt.

Ich bestätige mit meiner Unterschrift, dass alle Angaben korrekt sind.

Am 19. November 2021 nahm das Finanzamt die Veranlagung 2019 wie folgt vor:

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2019 festgesetzt mit	15.536,00 €
Bisher war vorgeschrieben (gerundet)	10.000,00 €
Das Einkommen im Jahr 2019 beträgt	52.991,55 €
Berechnung der Einkommensteuer:	
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	70.902,96 €
COVID-19-Rücklage	-21.270,89 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	3.419,48 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	53.051,55 €

Am 30. September 2022 – nach Einlangen der Einkommensteuererklärung 2020 am 28. September 2022 – erließ das Finanzamt folgenden beschwerdegegenständlichen *Bescheid*:
EINKOMMENSTEUERBESCHEID 2019

Änderung gem. § 295a BAO zu Bescheid vom 19.11.2021

Die Einkommensteuer wird für das Jahr 2019 festgesetzt mit	20.775,00 €
Bisher war vorgeschrieben	15.536,00 €

...

Dieser Bescheid tritt nicht an die Stelle des Bescheides vom 19.11.2021 sondern ändert diesen auf Grund des rückwirkenden Ereignisses hinsichtlich folgender Punkte:

- Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Das Einkommen im Jahr 2019 beträgt	64.780,70 €
------------------------------------	-------------

Berechnung der Einkommensteuer:

Einkünfte aus Gewerbebetrieb	70.902,96 €
------------------------------	-------------

COVID-19-Rücklage	-9.481,74 €
-------------------	-------------

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	3.419,48 €
--	------------

Gesamtbetrag der Einkünfte	64.840,70 €
----------------------------	-------------

...

Abgabennachforderung	5.239,00 €
----------------------	------------

Begründung:

...

Ihre COVID-19-Rücklage wurde auf den negativen Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte des Kalenderjahres 2020 in Höhe von 9.481,74 gekürzt.

Der Bf. erhob *Beschwerde* wie folgt:

Die Änderung des E-Bescheides vom 19.11.2021 erfolgte ohne Rechtsgrundlage und somit rechtswidrig. Die COVID-Rücklage in 2019 wurde aufgrund einer sorgfältigen Schätzung und somit entsprechend dem § 1 Abs. 1 Z.3 lit. b) der COVID-19-

Verlustberücksichtigungsverordnung (Glaubhaftmachung) iVm 124b 355 EStG gebildet. Dass die Schätzung, wie der Name schon sagt, vom später tatsächlich erwirtschafteten Ergebnis abweichen wird, liegt in der Natur der Sache, und rechtfertigt jedenfalls keine Änderung gem. § 295a BAO. Siehe dazu VwGH 91/14/0049: Es liegt geradezu im Wesen der Schätzung, daß die auf diese Weise zu ermittelnden Größen die tatsächlich erzielten Ergebnisse nur bis zu einem mehr oder weniger großen Genauigkeitsgrad erreichen können. Wir beantragen daher, den ESt-Bescheid 2019 vom 30.09.2022 ersatzlos aufzuheben. Weiters stellen wir den Antrag auf Aussetzung der Einhebung des strittigen Abgabenanspruchs gem. § 212a BAO iHv 5.239,- bis zur Entscheidung über die Beschwerde.

Das Finanzamt erließ eine abweisende *Beschwerdevorentscheidung*, dies mit folgender Begründung:

Eine bei der Veranlagung 2019 vom Gesamtbetrag der Einkünfte in Abzug gebrachte COVID-19-Rücklage ist bei der Veranlagung 2020 dem Gesamtbetrag der Einkünfte wieder hinzuzurechnen. Die Hinzurechnung hat bei der Veranlagung 2020 zwingend in dem Ausmaß zu erfolgen, in dem die COVID-19-Rücklage bei der Veranlagung 2019 abgezogen wurde. Da der Abzug und die Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage betragsmäßig ident sind, wird der bei der Veranlagung 2019 bereits berücksichtigte Verlust aus 2020 bei der Veranlagung 2020 insoweit gekürzt. Da sowohl die Hinzurechnung als auch der Abzug der COVID-19-Rücklage lediglich den Gesamtbetrag der Einkünfte beeinflussen, bewirken diese keine Änderung der Höhe der betrieblichen Einkünfte. Ergibt sich in Folge der Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage ein

positiver Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte, wurde die COVID-19-Rücklage zu hoch gebildet und es ist eine Korrektur vorzunehmen: Im Jahr der Bildung der COVID-19-Rücklage ist diese dahingehend zu kürzen, dass sie nur den negativen Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte umfasst. Die Korrektur ist im Wege des § 295a BAO vorzunehmen.

Der *Vorlageantrag* wurde eingebracht wie folgt:

Wir beantragen die Vorlage unserer Beschwerde an das BFG und verweisen auf unsere Ausführungen in der Beschwerde.

Zur Begründung in der Beschwerdeverentscheidung ist noch festzuhalten, dass sich diese zum Teil selbst widerspricht: Zunächst heißt es: Die Hinzurechnung hat bei der Veranlagung 2020 ZWINGEND in dem Ausmaß zu erfolgen, in dem die Rücklage bei der Veranlagung 2019 abgezogen wurde. - Nichts anderes wird von uns begehrt! Dass die Hinzurechnung und der Abzug der Rücklage in Summe immer Null ergeben, und sich der Totalgewinn über beide Jahre nicht ändert, wird auch nicht bestritten. Allerdings gibt es keine gesetzliche Grundlage dafür, den Bescheid 2019 zu korrigieren, wenn sich die Höhe der GESCHÄTZTEN Rücklage als zu hoch erweist. Vielmehr ist die in 2019 gebildete Rücklage im Jahr 2020 in gleicher Höhe hinzuzurechnen - eine Korrektur im Wege des § 295a BAO erachten wir als gesetzwidrig. Hätte der Gesetzgeber eine derartige Vorgehensweise gewünscht, so hätte er dies auch im Gesetz entsprechend verankert. Erschwerend kommt noch der Umstand dazu, dass die belangte Behörde in einem ähnlich gelagerten Fall die Korrektur für 2019 sofort veranlasst hat, was zu einer sofortigen Nachzahlung beim Klienten geführt hat, während die Veranlagung 2020 (welche ja überhaupt erst der Auslöser für die Korrektur sein konnte), und welche zu einer entsprechenden Gutschrift geführt hat, erst Monate später veranlagt wurde. Dies ist wohl ohne Zweifel nicht im Sinne des Gesetzgebers gewesen. Zuletzt sei noch erwähnt, dass es durch die, wie wir meinen, gesetzwidrige Vorgehensweise der belangten Behörde zu einer Mehrbelastung des Klienten kommen kann, da selbst bei gleichem Totalgewinn über 2 Jahre, durch den progressiven Steuertarif eine Gewinnverschiebung zu einer höheren Totalsteuerlast über diese beiden Jahre kommen kann. Wir beantragen daher die ersatzlose Aufhebung des Bescheides, sowie die Aussetzung der Einhebung nach § 212a BAO iHv € 5.239,- bis zur Entscheidung.

Die *Beschwerdevorlage* erfolgte mit nachstehendem Sachverhalt und Anträgen:

Sachverhalt:

Der Beschwerdeführer (Bf.) hat im Jahr 2019 eine Covid-19-Rücklage iHv EUR 21.270,89

(Anm.: 30% der betrieblichen Einkünfte 2019) gemäß der Covid-19-

Verlustberücksichtigungsverordnung beantragt. Diese wurde ihm von der belangten Behörde im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid 2019 gewährt. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2020 erklärte der Bf. einen betrieblichen Verlust im Ausmaß von EUR 9.481,74.

Daraufhin wurde von der belangten Behörde der nunmehr bekämpfte

Einkommensteuerbescheid 2019 gemäß § 295a BAO abgeändert und die Covid-19-Rücklage

nur im Ausmaß des im Jahr 2020 erklärten betrieblichen Verlustes berücksichtigt.

Strittig ist nun die Rechtsfrage, ob die Covid-19-Rücklage mit dem betrieblichen Verlust im Jahr 2020 begrenzt ist und eine überhöhte Rücklage folglich zu einer Korrektur gem. § 295a BAO im Jahr 2019 führt.

Die Rechtsansicht des Bf. kann den eingebrachten Rechtsmittelschriftsätzen entnommen werden.

Die Rechtsansicht der belangten Behörde wurde in den bescheidmäßigen Erledigungen kundgetan und wird durch die Stellungnahme im Rahmen des gegenständlichen Vorlageberichtes ergänzt.

Beweismittel:

Die für den Beschwerdefall maßgeblichen Beweismittel können dem Inhaltsverzeichnis entnommen werden.

Stellungnahme:

Einleitende Bemerkungen: Der Gesetzgeber hat mit dem Konjunkturstärkungsgesetz 2020 die Möglichkeit geschaffen, Verluste aus dem Jahr 2020 in die Jahre 2019 bzw. 2018 rückzutragen. Dies soll zur Abmilderung der wirtschaftlichen Effekte der Covid-19-Krise beitragen. Durch die im Verordnungswege geschaffene Möglichkeit der Bildung einer Covid-19-Rücklage vor erfolgter Veranlagung 2020 sollte den Unternehmen darüber hinaus ein positiver Liquiditätseffekt während der Covid-19-Krise gesichert werden. Nichtsdestotrotz sind Gesetze und Verordnung von der Finanzverwaltung unter dem Blickwinkel der für Rechtsvorschriften geltenden Auslegungsregeln zu vollziehen. Insbesondere ist bei der Auslegung von Abgabenvorschriften der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung zu beachten und soll kein Abgabepflichtiger bei der Vollziehung von Rechtsvorschriften einen ungerechtfertigten Steuervorteil erhalten. In der nachstehenden Stellungnahme soll die Rechtsansicht der belangten Behörde unter dem Blickwinkel der einleitenden Bemerkungen nun dargelegt werden:

I. AUSLEGUNG VON ABGABENVORSCHRIFTEN:

Im Verwaltungsrecht sind die Auslegungsvorschriften des ABGB einschließlich seiner Bestimmung über die Analogie – somit die § 6 und 7 ABGB – anzuwenden (vgl. Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl., § 21 Rz 1 unter Bezugnahme auf VwGH 28.10.1988, 88/18/0091, ZfVB 1990/2/776; Ehrke-Rabel in Doralt/ Ruppe, Steuer-recht II 8, Tz 97).

Zur Auslegung von Steuergesetzen gibt es demnach keine Sondermethoden.

Für die Auslegung einer Gesetzesvorschrift ist der in ihr zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergibt, in den diese hineingestellt ist, maßgebend (VwGH 22.1.1993, 91/17/0151; 20.11.1997, 95/15/0012). Ziel der Auslegung ist es, den objektiven Willen einer Vorschrift zu erfassen. Diesem Auslegungsziel dienen die grammatikalische, die systematische, die teleologische und die historische Auslegung. Diese Auslegungsmethoden schließen einander nicht gegenseitig aus, sondern ergänzen sich (VwGH 7.9.1989, 89/16/0067) [Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl., § 21 Rz 2].

Der äußerst mögliche Wortsinn steckt die Grenze jeglicher Auslegung ab (vgl. Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl., § 21 Rz 23 unter Bezugnahme auf VwGH 25.10.1990, 89/16/0029; 25.2.2004, 99/13/0135; 18.11.2008, 2006/15/0129).

Erzeugungsmäßig niedrigere Rechtserscheinungen sind unter Bedachtnahme auf die ihre Erzeugung regelnden oder determinierenden Rechtsvorschriften auszulegen (VwGH 11.2.1994, 93/17/0305). Daher sind (einfache) Gesetze möglichst verfassungskonform (VwGH 9.11.1994, 94/13/0184; 23.2.1996, 94/17/0435; 26.1.1998, 97/17/0004; 27.1.2010, 2009/16/0087; vgl zB Kotschnigg, ÖStZ 1997, 37) und Verordnungen gesetzeskonform (VwGH 25.9.1991, 90/16/0152; 27.4.1995, 93/17/0157; 20.11.1997, 96/15/0209) auszulegen (vgl. Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl., § 21 Rz 4).

Gemäß § 114 Abs. 1 BAO haben die Abgabenbehörden darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden.

§ 114 Abs. 1 ist zum Teil eine einfachgesetzliche Wiederholung verfassungsrechtlicher Grundsätze, nämlich des Gleichheitsgrundsatzes (Art 2 StGG, Art 7 Abs. 1 B-VG) und des Legalitätsgrundsatzes (Art 18 Abs 1 B-VG, vgl auch § 5 F-VG). Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist auch eine Interpretationsrichtlinie; ihm kommt insbesondere auch bei der Ermessensübung Bedeutung zu (Ellinger/Sutter/Urtz, BAO 3, § 114 Anm 6) [vgl. Ritz/Koran, BAO, 7. Aufl., § 114 Rz 1f].

II. FÜR DEN BESCHWERDEFALL MAßGEBLICHE GESETZESBESTIMMUNGEN:

§ 124b Z 355 lit. a EStG 1988 lautet (auszugsweise) wie folgt:

"Verluste aus Einkünften gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte im Rahmen der Veranlagung 2020 nicht ausgeglichen werden, können im Rahmen der Veranlagung 2019 bis zu einem Betrag von 5 000 000 Euro vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen abgezogen werden (Verlustrücktrag). Soweit ein Abzug im Rahmen der Veranlagung 2019 nicht möglich ist, kann dieser unter bestimmten Voraussetzungen im Rahmen der Veranlagung 2018 erfolgen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, im Wege einer Verordnung festzulegen, dass eine Verlustberücksichtigung bereits vor Durchführung der Veranlagung 2020 erfolgen kann, um bei den Steuerpflichtigen früher positive Liquiditätseffekte herbeizuführen. Dabei sind auch die Voraussetzungen für die Verlustberücksichtigung im Rahmen der Veranlagung 2018 näher festzulegen."

Gemäß § 1 Abs. 1 Z 3 lit. a der Covid-19-Verlustberücksichtigungsverordnung kann ohne weiteren Nachweis eine Covid-19-Rücklage bis zu 30% des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte 2019 gebildet werden, wenn die Vorauszahlungen Null betragen oder nur in Höhe der Mindeststeuer gemäß § 24a KStG 1988 festgesetzt werden. Sie beträgt bis zu 60% des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte 2019, insoweit ein voraussichtlicher negativer Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2020 glaubhaft gemacht wird (lit. b leg. cit.).

Die bei der Veranlagung 2019 berücksichtigte COVID-19-Rücklage ist im Rahmen der

Veranlagung 2020 als Hinzurechnungsposten bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte anzusetzen. Dieser lässt die Höhe der betrieblichen Einkünfte unberührt (§ 2 Covid-19-Verlustberücksichtigungsverordnung).

III. ABGABENRECHTLICHE BEURTEILUNG DES BESCHWERDEFALLES:

Die gesetzliche Bestimmung des § 124b Z 355 lit. a EStG 1988 normiert für das Veranlagungsjahr 2020 die Möglichkeit eines Verlustrücktrages in die Jahre 2019 und 2018. Der Verlustrücktrag ist begrenzt mit den Verlusten aus Einkünften gem. § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 des Jahres 2020. Dies ergibt sich unstrittig aus dem Wortlaut der zitierten Norm. Dass betragsmäßig mehr rückgetragen werden kann, als der tatsächlich im Jahr 2020 erlittene Verlust, kann dem Wortlaut nicht mehr entnommen werden.

In der Gesetzesbestimmung ist weiters eine Verordnungsermächtigung des Bundesministers für Finanzen für eine Verlustberücksichtigung vor der Veranlagung 2020 verankert. Von dieser Verordnungsermächtigung wurde vom Bundesminister für Finanzen Gebrauch gemacht und die Covid-19-Verlustberücksichtigungsverordnung erlassen.

Die Covid-19-Verlustberücksichtigungsverordnung ist so auszulegen, dass sie der gesetzlichen Bestimmung des EStG zum Verlustrücktrag nicht widerspricht (vgl. VwGH 25.9.1991, 90/16/0152; 27.4.1995, 93/17/0157; 20.11.1997, 96/15/0209). Der Verlustrücktrag ist - wie oben bereits dargestellt - nur im Ausmaß der tatsächlich erlittenen Verluste möglich. Demnach kann es nicht anstehen, dass die im Ordnungswege festgelegte Covid-19-Rücklage einen weiteren Anwendungsbereich erfährt, als die übergeordnete gesetzliche Bestimmung. Die Covid-19-Rücklage stellt einen vorgezogenen Verlustrücktrag dar, welcher nicht zur Folge haben kann, dass mehr Verluste rückgetragen werden, als im Jahr 2020 tatsächlich erlitten und durch die gesetzliche Bestimmung des Verlustrücktrages gewährt werden würde.

Diese Rechtsansicht wird von der Finanzverwaltung in der Rz 3920 der EStR festgehalten, welche auszugsweise wie folgt lautet:

"Ergibt sich in Folge der Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage ein positiver Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte, wurde die COVID-19-Rücklage zu hoch gebildet und es ist eine Korrektur vorzunehmen: Im Jahr der Bildung der COVID-19-Rücklage ist diese dahingehend zu kürzen, dass sie nur den negativen Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte umfasst. Die Korrektur ist im Wege des § 295a BAO vorzunehmen."

Eine planwidrige Gesetzeslücke liegt nicht vor, da sich die Rechtsfolge bereits unter Anwendung der für Gesetze maßgeblichen Auslegungsmethoden ergibt.

Erwähnt wird an dieser Stelle auch die Tatsache, dass auch in diversen Stellungnahmen in der Literatur, beispielsweise im "Arbeitsbuch - Oberlaa" für das Jahr 2021 (S. 90), die oben zitierte Rechtsansicht der Finanzverwaltung publiziert wird. Das "Seminar Oberlaa" wird im Übrigen von namhaften Vertretern des Berufsstandes der Wirtschaftstreuhänder abgehalten.

Weiters sei auf den Aufsatz von Klokár (WU Wien)/Postlmayr (KPMG) in der SWK vom 20. Februar 2021 zu Zweifelsfragen zum Verlustrücktrag hingewiesen, woraus nachstehend zitiert wird:

"Ist eine Korrektur einer überhöhten COVID-19-Rücklage notwendig?"

Wird ein höherer Betrag als COVID-19-Rücklage im Jahr 2019 eingestellt als der tatsächliche Verlust 2020, stellt sich die Frage, ob die Geltendmachung einer solchen überhöhten COVID-19-Rücklage nachträglich zu korrigieren ist. Die Problemstellung könnte sich insbesondere bei der pauschalen Bildung der 30%igen COVID-19-Rücklage vom positiven Gesamtbetrag der Einkünfte 2019 ergeben, weil diese keinen konkreten Bezug zum tatsächlichen Verlust 2020 aufweist. Gerade bei eher niedrigeren Gewinnen kann damit im Bereich der Einkommensteuer ein Progressionseffekt erreicht werden, was eine Schlechterstellung jener Steuerpflichtiger bedeuten würde, die die Veranlagung 2020 abwarten und den Verlustrücktrag in korrekter Höhe beantragen."

Im EStG-Kommentar von Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn finden sich zum § 124b Z 355 EStG 1988 nachstehende Ausführungen:

"Die Verordnungsermächtigung in § 124b Z 355 bemächtigt den BMF lediglich, „im Wege einer Verordnung festzulegen, dass eine Verlustberücksichtigung im Rahmen der Veranlagung 2019 sowie 2018 bereits vor Durchführung der Veranlagung 2020 erfolgen kann“, also die Verlustberücksichtigung zeitlich vor Durchführung der Veranlagung 2020 vorzuziehen.

Problematisch scheint diesbezüglich insb die pauschale Bildung der COVID-19-Rücklage iHv 30% des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte 2019, weil dieser der Höhe nach keinerlei konkreten Bezug zum (endgültigen) Verlust 2020 aufweist. Eine Korrektur einer überhöhten COVID-19-Rücklage könnte auch deshalb geboten sein, weil ansonsten Steuerpflichtige mit einer solchen Rücklage im Ergebnis steuerlich besser gestellt sein könnten, als Steuerpflichtige, die die Veranlagung 2020 abwarten und den Verlustrücktrag in tatsächlicher Höhe beantragen. Der mögliche Progressionseffekt zeigt sich in der Einkommensteuer vor allem bei eher niedrigeren Gewinnen (zB Gewinn 2019 = 100.000 €, daher COVID-19-Rücklage iHv 30.000 €; Ergebnis 2020 = Null, wodurch die hinzugerechneten 30.000 € zu versteuern wären, wenn die Rücklage nicht nachträglich korrigiert wird)" [vgl. Mayr/Tumpel in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG21 § 124b Z 355 Rz 19].

Die Ausführungen von Mayr/Tumpel bekräftigen demnach die Rechtsansicht der belangten Behörde, wonach die Covid-19-Rücklage lediglich einen vorgezogenen Verlustrücktrag darstellt und die Verordnungsermächtigung auch nur insoweit ausgestaltet sein kann, als dass der Verlust(rücktrag) bereits 2020 VOR Veranlagung berücksichtigt werden kann. Im Umkehrschluss kann aber auf Grund der Verordnung nicht mehr Verlust anerkannt werden, als auf Grund der gesetzlichen Bestimmung des § 124b Z 355 EStG 1988. Auch Mayr/Tumpel weisen im Übrigen zu Recht auf den nicht sachgerechten Progressionseffekt hin.

Der Bf. verkennt demnach insoweit die Rechtslage, wenn er vermeint, dass ihm durch die Vorgehensweise der Behörde ein Rechtsnachteil im Hinblick auf die Steuerprogression erwachse. Genau das Gegenteil ist lt. herrschender Literaturmeinung nämlich der Fall. Eine verfassungskonforme (Art 2 StGG, Art 7 Abs. 1 B-VG) Interpretation der Bestimmungen zum Verlustrücktrag bzw. zur Covid-19-Rücklage kann nur zum Ergebnis führen, dass ein Abgabepflichtiger betraglich nicht mehr als den im Jahr 2020 erlittenen Verlust in Vorjahre rücktragen kann und ihm somit kein Steuervorteil dadurch entstehen soll, dass ein nicht

erwachsener Verlust des Jahres 2020 den positiven Gesamtbetrag der Einkünfte im Jahr 2019 in Form der Covid-19-Rücklage zwar in einem ersten Schritt mindert, jedoch im Jahr 2020 bei Hinzurechnung der Covid-19-Rücklage ein positiver Gesamtbetrag der Einkünfte entsteht und folglich die erste Progressionsstufe (Steuersatz 0) bis zum Ausmaß von 11.000 nochmals ausgenutzt wird und der darin Deckung findende Betrag keine Besteuerung erfährt. Im ggst. Fall würde der Steuervorteil rund EUR 5.000 betragen (Anm.: Differenz Einkommensteuer vor und nach der Änderung gem. § 295a BAO. Im Jahr 2020 wird - auch bei Hinzurechnung der vom Bf. beantragten Covid-19-Rücklage - keine Einkommensteuer festgesetzt werden, da die Einkünfte unter EUR 11.000 liegen). Von einer Geringfügigkeit im Sinne der Rz 3920 EStR kann im vorliegenden Fall daher keine Rede sein.

Insoweit sich der Bf. im Rahmen der beantragten Covid-19-Rücklage auf die Bestimmung des § 1 Abs. 1 Z 3 lit. b der Covid-19-Verlustberücksichtigungsverordnung stützt und die von ihm beantragte Rücklage auf einer Schätzung und einer Glaubhaftmachung basiert, wird angemerkt, dass eine glaubhafte Schätzung der belangten Behörde nicht übermittelt wurde. Ob nun die Rücklage gem. lit. a oder lit. b der zitierten Norm beantragt wurde, ist im Ergebnis für die Fallbeurteilung nicht weiter relevant. Festgehalten wird, dass die Covid-19-Rücklage im Ausmaß von 30% der betrieblichen Einkünfte 2019 beantragt wurde und keine Glaubhaftmachung vorliegt, weshalb nach vorliegendem Aktenstand von der lit. a auszugehen ist (30% der betrieblichen Einkünfte im Jahr 2019).

Zum Verfahrenstitel des § 295a BAO wird angemerkt, dass es eine Frage des Inhaltes bzw. der Auslegung der (materiell-rechtlichen) Abgabenvorschriften ist, welchen Ereignissen Rückwirkung (bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabenanspruchs) zukommt (vgl. zB VwGH 20.2.2008, 2007/15/0259; 25.6.2008, 2006/15/0085; 2.9.2009, 2008/15/0065; 8.3.2021, Ra 2018/16/0109). Es ist unstrittig, dass bei den vorliegenden Regelungen zum Verlustrücktrag bzw. zur Covid-19-Rücklage der im Jahr 2020 tatsächliche Verlust Rückwirkung auf das veranlagte Jahr 2019 haben muss.

Nur ordnungshalber sei zum Vorwurf des Bf., die belangte Behörde habe bei einem ähnlich gelagerten Fall verspätete Bescheidveranlagungen bzw. Bescheidkorrekturen durchgeführt, angemerkt, dass aus diesem Vorbringen für den gegenständlichen Beschwerdefall überhaupt nichts gewonnen werden kann. Inwieweit die Rechtsansicht des Bf. hiermit bekräftigt oder gar bestätigt werden sollte, ist nicht zu erkennen. Zudem kann der Vorwurf von der belangten Behörde an dieser Stelle auch überhaupt nicht nachgeprüft werden. Dem Bf. ist aber insoweit zuzustimmen, dass die Veranlagung für das Jahr 2020 sowie eine allfällige Bescheidänderung im Jahr 2019 nach Möglichkeit in kurzem zeitlichen Zusammenhang stehen sollten.

IV. ANTRAG

Von der belangten Behörde wird beantragt, das Bundesfinanzgericht möge die Beschwerde als unbegründet abweisen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Die Einkommensteuererklärung 2019 langte am 18.06.2021 elektronisch beim Finanzamt ein (Abgabeninformationssystemabfrage).

Der Bf. beantragte im Jahr 2019 eine Covid-19-Rücklage iHv EUR 21.270,89 gemäß der Covid-19-Verlustberücksichtigungsverordnung.

Diese wurde ihm im Zuge der Veranlagung 2019 - im ursprünglichen Einkommensteuerbescheid vom 19. November 2021 - gewährt.

Der iHv EUR 21.270,89 geltend gemachte Rücklagen- Betrag beträgt 30% der erklärten Einkünfte aus Gewerbebetrieb des Jahres 2019 iHv EUR 70.902,96

30% von EUR 70.902,96 = EUR 21.270,89

Die Geltendmachung folgt dem im Antragsformular beinhaltenen Hinweis unter Pkt. 1 des Antrages zur Berechnung der Rücklage:

„1. Die COVID-19-Rücklage kann ohne weiteren Nachweis in Höhe von bis zu 30% des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte der Veranlagung 2019 gebildet werden“.

Die Einkommensteuererklärung 2020 langte am 28.09.2022 elektronisch beim Finanzamt ein (Abgabeninformationssystemabfrage).

Der Verlust laut Erklärung beträgt EUR 9.481,74.

Mit dem beschwerdegegenständlichen Bescheid gemäß § 295a BAO wurde die COVID-19-Rücklage auf den negativen Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte des Kalenderjahres 2020 iHv EUR 9.481,74 gekürzt (Bescheidbegründung) bzw. mit anderen Worten: im Ausmaß des im Jahr 2020 erklärten betrieblichen Verlustes berücksichtigt (Beschwerdevorlage).

2. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen beruhen auf den jeweils angeführten Grundlagen und sind unstrittig; weiterer diesbezüglicher Ausführungen bedarf es daher nicht.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I.

§ 124b Z 355 EStG 1988 bestimmt:

a)

Verluste aus Einkünften gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags

der Einkünfte im Rahmen der Veranlagung 2020 nicht ausgeglichen werden, können im Rahmen der Veranlagung 2019 bis zu einem Betrag von 5 000 000 Euro vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen abgezogen werden (Verlustrücktrag). Soweit ein Abzug im Rahmen der Veranlagung 2019 nicht möglich ist, kann dieser unter bestimmten Voraussetzungen im Rahmen der Veranlagung 2018 erfolgen. Dabei gilt:

- Die Verluste müssen durch ordnungsmäßige Buchführung oder bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, durch ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, ermittelt worden sein.
- Der Verlustrücktrag erfolgt auf Antrag. Wurde das betreffende Jahr bereits rechtskräftig veranlagt, gilt der Antrag als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO.
- Soweit Verluste aus der Veranlagung 2020 nicht rückgetragen werden, können sie nach Maßgabe des § 18 Abs. 6 in Folgejahren abgezogen werden (Verlustabzug).

Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, im Wege einer Verordnung festzulegen, dass eine Verlustberücksichtigung bereits vor Durchführung der Veranlagung 2020 erfolgen kann, um bei den Steuerpflichtigen früher positive Liquiditätseffekte herbeizuführen. Dabei sind auch die Voraussetzungen für die Verlustberücksichtigung im Rahmen der Veranlagung 2018 näher festzulegen.

b)

Endet im Kalenderjahr 2020 ein abweichendes Wirtschaftsjahr

Die Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Verlustberücksichtigung 2019 und 2018 (COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung) lautet:

Auf Grund des § 124b Z 355 des Einkommensteuergesetzes 1988 (EStG 1988), BGBl. Nr. 400/1988, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 99/2020, und des § 26c Z 76 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 (KStG 1988), BGBl. Nr. 401/1988, zuletzt geändert durch das Bundesgesetz BGBl. I Nr. 96/2020, wird verordnet:

1. Abschnitt

COVID-19-Rücklage

§ 1.

(1) Zur Schaffung von positiven Liquiditätseffekten vor Durchführung der Veranlagung 2020 können voraussichtliche betriebliche Verluste 2020 bereits im Rahmen der Veranlagung 2019 bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte durch einen besonderen Abzugsposten (COVID-19-Rücklage) berücksichtigt werden. Dabei gilt:

1.

Die Bildung der COVID-19-Rücklage setzt voraus, dass der Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte im Jahr 2019 positiv und im Jahr 2020 voraussichtlich negativ ist. Als Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte gilt der Saldo der nach dem Tarif zu versteuernden Gewinne und Verluste (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988) aus Wirtschaftsjahren, die im jeweiligen Kalenderjahr enden.

2.

Die COVID-19-Rücklage kürzt den Gesamtbetrag der Einkünfte 2019. Sie lässt die Höhe der betrieblichen Einkünfte unberührt.

3.

Für die Ermittlung der Höhe der COVID-19-Rücklage gilt:

a)

Sie beträgt ohne weiteren Nachweis bis zu 30% des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte 2019, wenn die Vorauszahlungen Null betragen oder nur in Höhe der Mindeststeuer gemäß § 24a KStG 1988 festgesetzt wurden.

b)

Sie beträgt bis zu 60% des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte 2019, insoweit ein voraussichtlicher negativer Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2020 glaubhaft gemacht wird.

c)

Sie darf fünf Millionen Euro nicht übersteigen.

(2) Der Abzug und die Hinzurechnung (§ 2) der COVID-19-Rücklage hat beim selben Steuerpflichtigen zu erfolgen. Bei Gesellschaften,

§ 2. Die bei der Veranlagung 2019 berücksichtigte COVID-19-Rücklage ist im Rahmen der Veranlagung 2020 als Hinzurechnungsposten bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte anzusetzen. Dieser lässt die Höhe der betrieblichen Einkünfte unberührt.

§ 3. Endet im Kalenderjahr 2020 ein abweichendes Wirtschaftsjahr,

§ 4. Die Bildung einer COVID-19-Rücklage erfolgt auf Antrag. Der Antrag kann ab 21. September 2020 unter Verwendung des dafür vorgesehenen amtlichen Formulars gestellt werden. Wurde das betreffende Jahr bereits rechtskräftig veranlagt, gilt der Antrag als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO.

2. Abschnitt

Herabsetzung von Vorauszahlungen für 2019

§ 5. Sind die Voraussetzungen für die Berücksichtigung einer COVID-19-Rücklage im Rahmen der Veranlagung 2019 gegeben, kann bis zur Abgabe der Steuererklärung für 2019 beantragt werden, die Vorauszahlungen an Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer für das Jahr 2019 nachträglich herabzusetzen. Die Steuer ist mit dem Betrag festzusetzen, der sich als voraussichtliche Steuer des Jahres 2019 auf Grundlage einer Veranlagung unter Berücksichtigung einer COVID-19-Rücklage ergibt. Eine Ermittlung dieses voraussichtlichen Betrages ist dem Antrag anzuschließen.

3. Abschnitt

Verlustrücktrag

§ 6. Die nach Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage verbleibenden Verluste des Jahres 2020 können nach Maßgabe der § 124b Z 355 EStG 1988 sowie § 26c Z 76 KStG 1988 in das Jahr 2019 rückgetragen werden. Die erfolgte Berücksichtigung der COVID-19-Rücklage bleibt dadurch unberührt.

§ 7. Wird durch den bei der Veranlagung 2019 zu berücksichtigenden Verlustrücktrag aus dem Jahr 2020 der Höchstbetrag nicht ausgeschöpft,

§ 8. Für die Übertragung des Verlustrücktrages auf einen anderen Steuerpflichtigen

§ 295a Abs. 1 BAO bestimmt:

Ein Bescheid kann auf Antrag der Partei (§ 78) oder von Amts wegen insoweit abgeändert werden, als ein Ereignis eintritt, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenspruches hat.

Im Erkenntnis vom 25.06.2008, 2006/15/0085, erwog der Verwaltungsgerichtshof: Ereignisse im Sinne des § 295a BAO sind sachverhaltsändernde tatsächliche oder rechtliche Vorgänge, von denen sich - aus den die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften - eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabensprüche ergibt (vgl. das hg. Erkenntnis vom 15. Jänner 2008, 2006/15/0219); gerichtliche oder verwaltungsbehördliche Entscheidungen sind in der Regel keine Ereignisse im vorgenannten Sinn, es sei denn, dass eine Entscheidung Tatbestandselement ist, die die Abänderung oder Aufhebung einer solchen Entscheidung zum Gegenstand hat oder gegebenenfalls ein (anderes) Tatbestandselement ändert (vgl. Ellinger u.a., BAO Kommentar, Anmerkung 13 zu § 295a).

§ 295a BAO erfasst somit abgabenrelevante Sachverhalte, die nach Entstehung der Steuerschuld eintreten, jedoch Bestand und Umfang der Abgabenschuld an der Wurzel ihrer Entstehung berühren. Der abgabenrelevante Sachverhalt muss sich in die Vergangenheit in der Weise auswirken, dass anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes nunmehr ein veränderter Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde zu legen ist (vgl. Beiser in Tanzer, Die BAO im 21. Jahrhundert, 151, mit einem Hinweis auf die Rechtsprechung des BFH zur vergleichbaren Bestimmung des § 175 Abs. 1 Z. 2 AO). Dabei müssen materielle Abgabenvorschriften normieren, dass einem Ereignis rückwirkend Bedeutung zukommt (vgl. nochmals das zitierte Erkenntnis 2006/15/0219).

Der für die Einkommensteuerfestsetzung des Jahres 1998 u. a. maßgebliche Umstand, ob der Beschwerdeführer im Jahr 1996 insgesamt einen (abziehbaren) Verlust erzielt hatte, hat durch die Berufungsentscheidung vom 10. Juni 2005 keine Änderung erfahren. Vielmehr wurden in diesem Bescheid der Einkommensteuerfestsetzung 1996 lediglich (offenbar) erstmalig Einkünfte in jener Höhe zu Grunde gelegt, wie sie der Beschwerdeführer - der behördlichen Sachverhaltsannahme nach - tatsächlich in diesem Jahr erzielt hatte.

Im Erkenntnis vom 08.03.2021, Ra 2018/16/0109, sprach der Verwaltungsgerichtshof aus: § 295a BAO kann nur im Falle von sich nachträglich ereignenden Umständen ein Verfahrenstitel zur Durchbrechung der materiellen Rechtskraft von Erledigungen sein.

Das Bundesfinanzgericht erwog im Erkenntnis vom 22.11.2022, RV/4100502/2017: Vorbild für die mit AbgÄG 2003 in die BAO eingefügte neue Regelung ist die deutsche

Abgabenordnung (AO). Unter einem Ereignis iSd § 175 Abs. 1 Z 2 AO ist jeder rechtlich relevante Vorgang zu verstehen. Dazu gehören Tatsachen des Lebenssachverhalts, aber auch rechtliche Vorgänge, wie die Einwirkung auf oder durch Rechtsgeschäfte, Rechtsverhältnisse, Gerichtsentscheidungen in einer Rechtssache, Verwaltungsakte. Dem Ereignisbegriff unterfallen nur sachverhaltsändernde Geschehnisse, nicht jedoch Änderungen der Rechtsprechung, was auch für Urteile des EuGH gilt (s. Ritz, Abänderung nach § 295a BAO, SWK 35/2003, 880).

Da § 295a eine rein verfahrensrechtliche Bestimmung ist, nimmt sie keinen Einfluss auf den Bestand materieller Abgabengesetze. Es muss somit den materiellen Abgabengesetzen entnommen werden, ob einem nachträglich eingetretenen Ereignis eine abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit zukommt. Grundsätzlich verändern nach Entstehen des Abgabeananspruches eingetretene Ereignisse den Bestand und Umfang des Abgabeananspruches nicht mehr. Es ist daher eine Frage des Inhaltes bzw. der Auslegung der Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen bezogen auf den Zeitpunkt des Entstehens des Abgabeananspruches Rückwirkung zukommen kann. Das sachverhaltsändernde Ereignis muss nachträglich eintreten, da nur dann die Notwendigkeit zur Durchbrechung der Rechtskraft besteht.

Der abgabenrelevante Sachverhalt muss sich in die Vergangenheit in der Weise auswirken, dass anstelle des zuvor verwirklichten Sachverhaltes nunmehr ein veränderter Sachverhalt der Besteuerung zu Grunde zu legen ist. Umstände, welche bereits bei Erlassung ursprünglicher Bescheide vom Finanzamt berücksichtigt wurden, können keine Bescheidänderung iSd § 295a begründen, da insoweit kein rückwirkendes Ereignis vorliegt (s. VwGH 28.2.2012, 2009/15/0192 mwN). Es muss sich weiters um neu eingetretene Umstände handeln. Ein Ereignis, das nur mangels Kenntnis nicht bereits bei Erlassung des ursprünglichen Abgabenbescheides berücksichtigt werden konnte, rechtfertigt nach seinem Hervorkommen ggf. eine Bescheidaufhebung oder eine Wiederaufnahme des Verfahrens (§ 303 BAO), nicht jedoch eine Bescheidänderung gem. § 295a BAO.

Der sich bezogen auf die Bescheiderlassung im Juni 2021 nachträglich ereignete Umstand ist die Ermittlung des Betriebsergebnisses des Jahres 2020 mit dem wesentlich von der zuvor erfolgten „sorgfältigen Schätzung“ abweichenden Ergebnis; anstatt des durch „sorgfältige Schätzung“ iHv über EUR 21.000,00 angegebenen Verlustes ergab sich gemäß der der Einkommensteuererklärung 2020 zu Grunde liegenden Gewinnermittlung ein Verlust in nicht einmal halber Höhe (rd. EUR 9.500,00).

Die Gesetzesbestimmung beinhaltet eine Verordnungsermächtigung, in dieser ist die Anwendung des § 295a BAO im Zusammenhang mit dem Verlustrücktrag vorgesehen: Der Verlustrücktrag erfolgt auf Antrag. Wurde das betreffende Jahr bereits rechtskräftig veranlagt, gilt der Antrag als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO.

Für die Fälle der Verlustrücktrag- Antragstellung nach bereits erfolgten rechtskräftigen Veranlagungen wurde ausdrücklich die Anwendung des § 295a BAO bestimmt; der Antrag als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO fingiert.

Auf Grundlage der Gesetzesbestimmung,

- wonach Verluste aus Einkünften gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte im Rahmen der Veranlagung 2020 nicht ausgeglichen werden, im Rahmen der Veranlagung 2019 vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen abgezogen werden können (Verlustrücktrag),
- wonach die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung oder bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, durch ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, ermittelt worden sein müssen – mit anderen Worten: nicht Verluste, die bloß das Ergebnis einer vor Bilanzerstellung vorgenommenen mehr oder weniger genauen Schätzung sind, welche sich in der Folge als unrichtig erwies – und
- wonach der Verlustrücktrag- Antrag als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO gilt,

ist das Finanzamt mit der in der Beschwerdeentscheidung und der Beschwerdevorlage erstatteten Rechtsansicht: „Ergibt sich in Folge der Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage ein positiver Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte, wurde die COVID-19-Rücklage zu hoch gebildet und es ist eine Korrektur vorzunehmen: Im Jahr der Bildung der COVID-19-Rücklage ist diese dahingehend zu kürzen, dass sie nur den negativen Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte umfasst. Die Korrektur ist im Wege des § 295a BAO vorzunehmen.“ im Recht. Erfordert § 295a BAO das Eintreten eines Ereignisses, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat, war dies unter Bedachtnahme auf die Verlustschätzung durch eine Schätzung, die sich in der Folge als unrichtig erwies, der nachträglich eingetretene Umstand der Ermittlung des tatsächlichen Verlustes durch Bilanzerstellung – jenes Verlustes, der in § 124b Z 355 lit. a EStG 1988 angesprochen ist.

Im Vorlageantrag wird zur Begründung in der Beschwerdeentscheidung festgehalten, „dass sich diese zum Teil selbst widerspricht: Zunächst heißt es: Die Hinzurechnung hat bei der Veranlagung 2020 ZWINGEND in dem Ausmaß zu erfolgen, in dem die Rücklage bei der Veranlagung 2019 abgezogen wurde“. Dieser Begründungsteil ist in die Beschreibung, wie a) im Jahr der Geltendmachung einer COVID-19-Rücklage (im Jahr 2019) sowie im Folgejahr (im Jahr 2020) vorzugehen ist, eingebettet: „Da der Abzug und die Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage betragsmäßig ident sind, wird der bei der Veranlagung 2019 bereits berücksichtigte Verlust aus 2020 bei der Veranlagung 2020 insoweit gekürzt. Da sowohl die Hinzurechnung als auch der Abzug der COVID-19-Rücklage lediglich den Gesamtbetrag der Einkünfte beeinflussen, bewirken diese keine Änderung der Höhe der betrieblichen Einkünfte.“ Erst im Anschluss geht die Begründung auf die Vorgangsweise auf Grund der besonderen Verhältnisse des vorliegenden Falles – in welchem keine Identität der geltend gemachten Rücklage mit dem tatsächlichen Verlust, vielmehr eine nicht vernachlässigbare Abweichung gegeben ist – ein: „Ergibt sich in Folge der Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage ein positiver Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte, wurde die COVID-19-Rücklage zu hoch gebildet und es ist eine

Korrektur vorzunehmen: Im Jahr der Bildung der COVID-19-Rücklage ist diese dahingehend zu kürzen, dass sie nur den negativen Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte umfasst. Die Korrektur ist im Wege des § 295a BAO vorzunehmen.“

Zur Vornahme der Korrektur, wie o.a., im Wege des § 295a BAO und nicht im Wege des § 303 BAO:

Die Korrektur konnte nicht mittels einer Verfahrenswiederaufnahme gemäß § 303 BAO vorgenommen werden, weil die nachträgliche Erstellung der Gewinnermittlung nach der vorausgegangenen Schätzung eine neu entstandene Tatsache ist, welcher Umstand eine Wiederaufnahme ausschließt, weil es am Neuhervorkommen bereits vorhanden gewesener Umstände fehlt (vgl. VwGH 24.2.2021, Ra 2020/15/0105).

Dem Vorbringen im Vorlageantrag:

„Zuletzt sei noch erwähnt, dass es durch die, wie wir meinen, gesetzwidrige Vorgehensweise der belangten Behörde zu einer Mehrbelastung des Klienten kommen kann, da selbst bei gleichem Totalgewinn über 2 Jahre, durch den progressiven Steuertarif eine Gewinnverschiebung zu einer höheren Totalsteuerlast über diese beiden Jahre kommen kann.“ hat das Finanzamt zutreffend entgegen gehalten:

„Der Bf. erkennt demnach insoweit die Rechtslage, wenn er vermeint, dass ihm durch die Vorgehensweise der Behörde ein Rechtsnachteil im Hinblick auf die Steuerprogression erwachse. Genau das Gegenteil ist lt. herrschender Literaturmeinung nämlich der Fall. Eine verfassungskonforme (Art 2 StGG, Art 7 Abs. 1 B-VG) Interpretation der Bestimmungen zum Verlustrücktrag bzw. zur Covid-19-Rücklage kann nur zum Ergebnis führen, dass ein Abgabepflichtiger betraglich nicht mehr als den im Jahr 2020 erlittenen Verlust in Vorjahre rücktragen kann und ihm somit kein Steuervorteil dadurch entstehen soll, dass ein nicht erwachsener Verlust des Jahres 2020 den positiven Gesamtbetrag der Einkünfte im Jahr 2019 in Form der Covid-19-Rücklage zwar in einem ersten Schritt mindert, jedoch im Jahr 2020 bei Hinzurechnung der Covid-19-Rücklage ein positiver Gesamtbetrag der Einkünfte entsteht und folglich die erste Progressionsstufe (Steuersatz 0) bis zum Ausmaß von 11.000 nochmals ausgenutzt wird und der darin Deckung findende Betrag keine Besteuerung erfährt. Im ggst. Fall würde der Steuervorteil rund EUR 5.000 betragen (Anm.: Differenz Einkommensteuer vor und nach der Änderung gem. § 295a BAO. Im Jahr 2020 wird - auch bei Hinzurechnung der vom Bf. beantragten Covid-19-Rücklage - keine Einkommensteuer festgesetzt werden, da die Einkünfte unter EUR 11.000 liegen). Von einer Geringfügigkeit ... kann im vorliegenden Fall daher keine Rede sein.“

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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.

Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden auf der Sachverhaltsebene zu lösenden Fall nicht gegeben.

Wien, am 4. Jänner 2023