

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Andreas Wieser in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Mag. Eduard Edlinger Steuerberatung GmbH, Getreidegasse 13/1/4, 9020 Klagenfurt/Wörthersee, über die Beschwerde vom 3. November 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 28. Oktober 2021 betreffend Einkommensteuer 2019 zu Steuernummer ***BF1StNr1*** nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 12. Jänner 2026 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

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

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer ***Bf1*** (in weiterer Folge der Bf) erklärte in seiner am 4. Juni 2020 eingereichten Einkommensteuererklärung 2019 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von Euro 47.240,56. Mit Einkommensteuerbescheid vom 22. Juni 2020 erfolgte eine antragsgemäße Veranlagung und wurde die Einkommensteuer 2019 mit Euro 8.719,00 festgesetzt.

Am 20. Oktober 2020 stellte der Bf einen Antrag zur Berücksichtigung einer COVID-19-Rücklage bei der Veranlagung 2019 in Höhe von Euro 14.172,17 (30% des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte). Ebenfalls am 20. Oktober 2020 wurde dem Antrag entsprochen, der Einkommensteuerbescheid 2019 gemäß § 295a BAO abgeändert und die Einkommensteuer mit Euro 2.637,00 festgesetzt.

In der eingereichten Einkommensteuererklärung 2020 gab der Bf am 16. April 2021 vor Hinzurechnung der COVID-19-Rücklage positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von Euro 18.988,98 bekannt.

Auf Grundlage des positiven Betriebsergebnisses 2020 wurde von der Abgabenbehörde am 28. Oktober 2021 erneut ein Abänderungsbescheid gemäß § 295a BAO zur Einkommensteuer 2019 erlassen und nunmehr mangels Vorliegens eines tatsächlichen Verlustes die Anerkennung der beantragen COVID-19-Rücklage negiert. Die Einkommensteuer 2019 wurde wieder mit Euro 8.719,00 festgesetzt.

In der gegen den Bescheid vom 28. Oktober 2021 gerichteten Beschwerde führt der Bf zusammengefasst aus, dass der Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte des Jahres 2020 zum Zeitpunkt der Beantragung des COVID-19-Verlustrücktrages voraussichtlich negativ war, weshalb bei der Beantragung die Voraussetzungen für die Gewährung des Rücktrages vorgelegen sind. Eine damals vorliegende Saldenliste für den Monat August 2020 habe einen Verlust in Höhe von Euro 53.000,00 ausgewiesen. Unterstützungsmaßnahmen, wie Ausfallbonus und Umsatzerersatz, seien noch nicht formuliert gewesen und konnten daher in die Ergebniserwartung nicht einbezogen werden. Erst durch Zuschüsse für Umsatzerersatz in den Monaten November und Dezember 2020 sei das Ergebnis dieses Jahres in die Gewinnzone gelangt. Eine rückwirkende Aberkennung der Rücklage trotz Vorlage der Voraussetzungen zum Antragszeitpunkt und eine dahingehende Abänderung des Einkommensteuerbescheides sei vom Gesetz nicht gedeckt. Es werde die Aufhebung des Bescheides vom 28. Oktober 2021 beantragt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 3. November 2021 wurde die Beschwerde als unbegründet abgewiesen. § 124b Z 355 EStG 1988 normiere ausdrücklich eine (vorgezogene) Verlustberücksichtigung, ein solcher Verlust sei im konkreten Fall tatsächlich aber in der Folgeperiode nicht erwachsen.

Der Bf stellte fristgerecht einen Vorlageantrag und beantragte darin die Durchführung einer mündlichen Verhandlung. Die Abgabenbehörde legte dem Verwaltungsgericht die Beschwerde am 27. Oktober 2022 zur Entscheidung vor.

Mit Stichtag 1. Februar 2024 wurde das gegenständliche Beschwerdeverfahren an die Gerichtsabteilung 5001 des Bundesfinanzgerichts übertragen.

Am 12. Januar 2026 wurde die mündliche Beschwerdeverhandlung durchgeführt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Bf ***Bf1*** erzielte im Jahr 2019 Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von Euro 47.240,56. Am 22. Juni 2020 erfolgte eine antragsgemäße Veranlagung und wurde die Einkommensteuer 2019 mit Euro 8.719,00 festgesetzt.

Am 20. Oktober 2020 stellte der Bf einen Antrag zur Berücksichtigung einer COVID-19-Rücklage bei der Veranlagung 2019. Der voraussichtliche Verlust des Veranlagungsjahres 2020 wurde vom Bf zu diesem Zeitpunkt mit Euro 14.172,17 (30% des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte 2019) beziffert. Ebenfalls am 20. Oktober 2020 wurde dem Antrag entsprochen und der Einkommensteuerbescheid 2019 gemäß § 295a BAO abgeändert. Die beantragte COVID-19 Rücklage wurde von der Abgabenbehörde in der beantragten Höhe berücksichtigt, die Einkommensteuer mit Euro 2.637,00 festgesetzt.

Im Jahr 2020 erzielte der Bf tatsächlich keinen Verlust, sondern Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von Euro 18.988,98.

Aufgrund der positiven Einkünfte im Veranlagungsjahr 2020 wurde von der Abgabenbehörde am 18. Oktober 2021 ein Abänderungsbescheid gemäß § 295a BAO zur Einkommensteuer 2019 erlassen, in welchem die beantragte COVID-19 Rücklage nicht mehr berücksichtigt wurde. die Einkommensteuer 2019 wurde (wieder) mit Euro 8.719,00 festgesetzt.

2. Beweiswürdigung

Der entscheidungsrelevante Sachverhalt ergibt sich aus den vorgelegten Aktenteilen und dem Parteivorbringen. Die Einkünfte des Bf in den Jahren 2019 und 2020 wurden von diesem in seinen Abgabenerklärungen bekanntgegeben. Der zum Antragszeitpunkt vom Bf kalkulierte, voraussichtliche Verlust bei der Veranlagung 2020 wurde von ihm in ebendiesem Antrag beziffert. Die Feststellungen zum Verfahrensgang sind insbesondere den erlassenen Einkommensteuerbescheiden zu entnehmen. Der festgestellte Sachverhalt ist zwischen den Verfahrensparteien unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Stattgabe)

Strittig ist im gegenständlichen Fall, ob ein Abgabenbescheid durch die Behörde gemäß § 295a BAO abgeändert werden kann, wenn aufgrund eines voraussichtlichen Verlustes eine Covid-19-

Rücklage gebildet wird, in der Folge die betrieblichen Einkünfte im Veranlagungsjahr 2020 jedoch tatsächlich positiv sind.

Gemäß § 124b Z 355 lit a EStG 1988 können Verluste aus Einkünften gemäß § 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG 1988, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte im Rahmen der Veranlagung 2020 nicht ausgeglichen werden, im Rahmen der Veranlagung 2019 bis zu einem Betrag von Euro 5.000.000,00 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.

Voraussetzung ist, dass die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung oder bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs 3 EStG 1988 ermitteln, durch ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt worden sind.

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 EStG 1988 in Folgejahren abgezogen werden (Verlustabzug).

Der Bundesminister für Finanzen ist gemäß § 124b Z 355 lit a EStG 1988 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. Aufgrund dieser Verordnungsermächtigung wurde die Verordnung des Bundesministers für Finanzen zur Verlustberücksichtigung 2019 und 2018 (COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung), BGBl II Nr 405/2020, erlassen.

In § 1 Abs 1 der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung wird normiert, dass voraussichtliche betriebliche Verluste des Jahres 2020 zur Schaffung von positiven Liquiditätseffekten vor Durchführung der Veranlagung 2020 bereits im Rahmen der Veranlagung 2019 bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte durch einen besonderen Abzugsposten (COVID-19-Rücklage) berücksichtigt werden können. Die Bildung der COVID-19-Rücklage setzt gemäß § 1 Abs 1 Z 1 leg cit voraus, dass der Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte im Jahr 2019 positiv und im Jahr 2020 voraussichtlich negativ sein wird. 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.

Die COVID-19-Rücklage kürzt laut § 1 Abs 1 Z 2 der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung den Gesamtbetrag der Einkünfte 2019 und lässt die Höhe

der betrieblichen Einkünfte unberührt. 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 (§ 1 Abs 1 Z 3 lit a COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung).

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

Die Covid-19-Verlustberücksichtigungsverordnung sieht somit vor, dass auf Antrag bereits vor der Veranlagung 2020 der voraussichtliche Verlust 2020 im Rahmen einer Rücklage berücksichtigt werden kann, die im Jahr 2020 durch Hinzurechnung aufzulösen ist (vgl VwGH 20.03.2023, Ro 2023/15/0016).

Gemäß § 295a BAO kann ein Bescheid 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 Abgabenanspruches hat.

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, ist § 295a BAO nur der Verfahrenstitel zur Durchbrechung der materiellen Rechtskraft von vor Eintritt eines rückwirkenden Ereignisses erlassenen Bescheiden. § 295a BAO ist nur anwendbar, wenn ein solches Ereignis nachträglich (nach Erlassung des Bescheides) eintritt (vgl ua VwGH 01.03.2022, Ra 2021/13/0134; 24.09.2014, 2010/13/0062).

Es ist eine Frage des Inhalts bzw der Auslegung der materiellrechtlichen Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen Rückwirkung zukommt (vgl VwGH 26.04.2023, Ra 2022/15/0057; 08.03.2021, Ra 2018/16/0109 mwN).

In seinen Entscheidungen Ro 2023/15/0016 und Ro 2023/15/0017 vom 20. März 2023 hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, dass die Covid-19-Rücklage aufgrund eines Antrages mit einer ordnungsgemäßen Ermittlung des voraussichtlichen Verlustes 2020 im Einkommensteuerbescheid für 2019 zu berücksichtigen ist. Auf eine exakte Übereinstimmung des geltend gemachten Verlustrücktrags mit dem tatsächlichen Verlust stellt das Gesetz iVm der hierzu ergangenen COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung bei der Geltendmachung eines voraussichtlichen Verlustes nicht ab und richtet dazu ein eigenes Hinzurechnungssystem ein, das Differenzen zwischen dem ordnungsgemäß ermittelten, voraussichtlichen Verlust 2020 und dem tatsächlichen Verlust 2020 ausgleicht. Vor diesem Hintergrund bleibt für die Annahme eines rückwirkenden Ereignisses in diesem Zusammenhang kein Raum (vgl VwGH 20.03.2023, Ro 2023/15/0016; 20.03.2023, Ro 2023/15/0017).

In Bezug auf die im gegenständlichen Fall beantragte Berücksichtigung des voraussichtlichen Verlustes 2020 ist nach der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2019 somit kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO eingetreten.

Anzumerken ist, dass die ordnungsgemäße Ermittlung des voraussichtlichen Verlusts durch den Bf zum Zeitpunkt der Antragsstellung von Seiten der Behörde nicht bestritten wird und dem vorgelegten Akt für eine nicht korrekte Ermittlung auch keine Anhaltspunkte zu entnehmen sind. Eine nicht ordnungsgemäße Ermittlung des voraussichtlichen Verlustes stellt nach Ansicht des VwGH jedoch ohnehin ebenfalls kein rückwirkendes Ereignis iSd § 295a BAO dar, sondern liegt hierbei im Allgemeinen ein Wiederaufnahmegrund vor (vgl VwGH 20.03.2023, Ro 2023/15/0016; 20.03.2023, Ro 2023/15/0017).

Die von der belangten Behörde mit der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2020 erlangte Kenntnis darüber, dass in diesem Jahr tatsächlich kein Verlust, sondern ein positives Ergebnis entstanden ist, rechtfertigt somit nach den oben zitierten VwGH-Judikaten, insbesondere aufgrund des eigens hierfür normierten Hinzurechnungssystems, keine Abänderung des Einkommensteuerbescheides 2019 auf Grundlage des § 295a BAO. Weder aus der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung noch aus einer anderen materiellrechtlichen Vorschrift ergibt sich in diesem Zusammenhang ein Ereignis, das den rückwirkenden Eingriff in bereits entstandene Abgabenansprüche gemäß § 295a BAO zulässt.

Dem Beschwerdebegehren ist somit Rechnung zu tragen und der auf § 295a BAO gestützte, beschwerdegegenständliche Bescheid aufzuheben.

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.

Das erkennende Gericht orientiert sich bei seiner Entscheidung an der oben zitierten, einheitlichen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes und ist von dieser nicht abgewichen. Explizit hat sich der Verwaltungsgerichtshof mit der Frage, ob ein Anwendungsfall des § 295a BAO vorliegt, wenn im Jahr 2019 ein Verlust mittels Covid-19-Rücklage berücksichtigt wird, welcher in der Folge keine Deckung in den betrieblichen Einkünften des Veranlagungsjahres 2020 findet, in seinen Entscheidungen Ro 2023/15/0016 und Ro 2023/15/0017 vom 20.03.2023 auseinandergesetzt und ist das Bundesfinanzgericht der darin vertretenen Rechtsansicht gefolgt.

Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung ist somit nicht zu lösen, weshalb die Revision als unzulässig zu erklären ist.

Klagenfurt am Wörthersee, am 12. Jänner 2026