

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 09. Februar 2018 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 15. Jänner 2018 betreffend Einkommensteuer 2012 und die Beschwerde vom 14. Mai 2021 betreffend die Bescheide des Finanzamtes Österreich vom 11. Mai 2021 betreffend Einkommensteuer der Jahre 2013 bis 2015, Steuernummer***BF1StNr1***, nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Mit **Beschwerde** vom **09.02.2018** beehrte der Beschwerdeführer (Bf.) die Berücksichtigung eines Verlustvortrages aus dem Jahr 2011 **für die Veranlagung der Einkommensteuer 2012**.

Mit **weiterer Beschwerde** vom **14.05.2021** wurde die **Berücksichtigung dieses Verlustvortrages** auch für **die Jahre 2013 bis 2015** beantragt.

Das **Rechtsmittelverfahren** wurde von der Abgabenbehörde **gemäß § 271 BAO ausgesetzt**.

Grund hierfür war das präjudizielle Verfahren betreffend den Einkommensteuerbescheid 2011. In diesem hatte der Bf. die **Aufhebung gemäß § 299 BAO** beantragt, um Betriebsausgaben aus selbständiger Arbeit in Höhe von EUR 133.277,50 geltend zu machen, was konsequent zu einem festzustellenden Verlust geführt hätte.

Das **Bundesfinanzgericht (BFG)** entschied hierzu unter GZ. RV/4100300/2023, dass die geltend gemachten Aufwendungen zwar dem Grunde nach als Betriebsausgaben zu qualifizieren seien,

die Aufhebung nach § 299 BAO jedoch im Ermessen der Behörde stehe. Im Rahmen der Ermessensübung wurde dem Grundsatz der Zweckmäßigkeit (Zweckmäßigkeit des öffentlichen Interesses insbesondere an der Einbringung der Abgaben) der Vorrang gegenüber dem Grundsatz der Billigkeit (Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei) eingeräumt, weshalb eine Aufhebung des rechtskräftigen Bescheides 2011 unterblieb. Infolgedessen wies der Einkommensteuerbescheid 2011 weiterhin keinen vortragsfähigen Verlust aus. Die gegen diese Entscheidung erhobene Revision wurde vom Verwaltungsgerichtshof (VwGH) mit Erkenntnis vom 18. Juni 2025, Ra 2024/15/0025-8, als unbegründet abgewiesen, da der Revisionswerber eine fehlerhafte Ermessensübung nicht aufzuzeigen vermochte.

In der Folge wurden die **ausgesetzten Verfahren** betreffend die **Jahre 2012 bis 2015 fortgesetzt** und die Beschwerden mit **Beschwerdevorentscheidung vom 07.08.2025** abgewiesen. Mit Schriftsatz vom **21.08.2025** stellte der Bf. fristgerecht einen **Vorlageantrag** und hielt sein Begehren auf Berücksichtigung des Verlustvortrages aus 2011 für die Streitjahre 2012 bis 2015 aufrecht.

Am **25.03.2026** fand vor dem Bundesfinanzgericht die **mündliche Verhandlung** statt. Mit ergänzender **Eingabe vom 30.03.2026** brachte die **steuerliche Vertretung** vor, dass die Vorlage der entsprechenden Einnahmen-Ausgaben-Rechnung seitens der Behörde bisher nicht abverlangt worden sei, deren Beibringung jedoch jederzeit möglich wäre.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Der Beschwerdeführer (Bf.) war ab dem Jahr 2002 als stellvertretender Kassier und ab dem Jahr 2006 als Kassier eines Sportvereins tätig. In dieser Funktion entzog er dem Verein im Zeitraum 2003 bis 2011 ohne Rechtsgrund finanzielle Mittel in Gesamthöhe von EUR 123.712,94. Aufgrund dieses Sachverhalts wurde der Bf. mit rechtskräftigem Urteil des *****Landesgerichts***** vom 27.01.2016, wegen des Tatbestands der Untreue strafrechtlich verurteilt.

Die Abgabenbehörde qualifizierte die zum persönlichen Gebrauch entnommenen Gelder als Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Eine steuerliche Erfassung dieser Gelder der Jahre 2003 bis 2005 unterblieb aufgrund bereits eingetretener Festsetzungsverjährung. Für den Zeitraum 2006 bis 2010 forderte die Abgabenbehörde den Bf. mittels Vorhaltes zur Vorlage einer Aufstellung der unrechtmäßigen Entnahmen sowie zur Ermittlung der entsprechenden Einkünfte auf. Der Bf. übermittelte daraufhin am 15.12.2016 Bilanzen für die Jahre 2006 bis 2010. In Folge, der im Zuge der Wiederaufnahme des Verfahrens diesbezüglich ergangenen

Einkommensteuerbescheide, setzte die Behörde die Entnahmen als Einnahmen an und berücksichtigte ein Betriebsausgabenpauschale in Höhe von 12 %.

Im parallel eingeleiteten Finanzstrafverfahren entschied das Bundesfinanzgericht (BFG) mit Erkenntnis vom 03.10.2018, RV/4100310/2017, dass dem Bf. lediglich eine grob fahrlässige Abgabenverkürzung vorzuwerfen sei. Infolge der Bindungswirkung dieser Entscheidung galt die fünfjährige Verjährungsfrist gemäß § 207 Abs. 2 BAO anstelle der zehnjährigen Frist für Hinterziehung. Dies führte zur ersatzlosen Aufhebung der Einkommensteuerbescheide 2006 bis 2010 wegen Eintritts der Festsetzungsverjährung.

Betreffend das **Jahr 2011** wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit im Beschwerdeverfahren gegen den Einkommensteuerbescheid des Jahres 2011 seitens der Abgabenbehörde mit Beschwerdeentscheidung (BVE) vom 24.03.2017 auf Basis eines im Strafverfahren beauftragten Gutachtens mit EUR 243,24 (Einnahmen von EUR 3.000,00 abzüglich Aufwendungen von EUR 2.756,77) festgesetzt. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft, nachdem gegen die BVE (vom 24.03.2017) **kein weiteres Rechtsmittel** (kein Vorlageantrag) eingebracht wurde.

Am **13.02.2018** beantragte der Bf. die **Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2011** gemäß § 299 BAO und begehrte (nachträglich) die Festsetzung eines Verlustes in Höhe von EUR 133.034,27. Dieser Betrag setzte sich aus den bisherigen Einkünften abzüglich von Verteidigungskosten (EUR 13.000,00), einer Schadensgutmachung (EUR 120.000,00) sowie Kopierkosten (EUR 277,50) zusammen. Nach abweisender BVE brachte der Bf. fristgerecht einen Vorlageantrag gegen die Abweisung des Aufhebungsantrages ein.

Mit Erkenntnis vom 31.01.2024, RV/4100300/2023, wies das BFG die Beschwerde als unbegründet ab. Das Gericht führte aus, dass eine Bescheidaufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO neben der inhaltlichen Unrichtigkeit eine Ermessensentscheidung voraussetzt. Im Rahmen der Abwägung zwischen Billigkeit (Angemessenheit in Bezug auf berechnete Interessen der Partei) und Zweckmäßigkeit (das öffentliche Interesse insbesondere an der Einbringung der Abgaben) wurde der Zweckmäßigkeit der Vorrang eingeräumt. Begründet wurde dies damit, dass einer steuerlichen Berücksichtigung der geltend gemachten Ausgaben die jahrelange Nichtbesteuerung der entsprechenden Einkünfte (2003 bis 2010) infolge der eingetretenen Verjährung entgegenstehe.

In Ermangelung einer Bescheidaufhebung weist der Einkommensteuerbescheid 2011 somit weiterhin keinen Verlust aus. Die gegen diese Entscheidung erhobene Revision wurde vom Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 18. Juni 2025, Ra 2024/15/0025-8, abgewiesen, da der Revisionswerber eine fehlerhafte Ermessensübung nicht darlegen konnte.

Ergänzend wird unstrittig festgestellt, dass der Bf. im Beschwerdezeitraum die Einkünfte nach § 4 Abs 3 EStG (Einnahmen-Ausgaben Rechnung) ermittelte.

2. Beweiswürdigung

Die Feststellungen zum Sachverhalt gründen sich auf den Inhalt des von der Abgabenbehörde vorgelegten Verwaltungsaktes sowie auf das Vorbringen der Parteien im Rahmen der mündlichen Verhandlung.

Der Sachverhalt, dass der Beschwerdeführer (Bf.) im Zeitraum 2004 bis 2011 unrechtmäßig Vereinsgelder in Höhe von EUR 123.712,94 entnommen hat, ist unstrittig. Diesbezüglich besteht eine Bindungswirkung an die Feststellungen des rechtskräftigen Urteils des LG vom 27.01.2016. Ebenso unbestritten blieb, dass der Bf. im Kalenderjahr 2011 die nachträglich begehrten Aufwendungen in Gesamthöhe von EUR 133.277,50 (bestehend aus Verteidigungskosten iHv EUR 13.000,00, Schadensgutmachungszahlungen iHv EUR 120.000,00 sowie Kopierkosten iHv EUR 277,50) tätigte.

Dass diese Aufwendungen im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung 2011 keine bescheidmäßige Berücksichtigung fanden, ergibt sich zweifelsfrei aus dem Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 31.01.2024, RV/4100300/2023, sowie der Bestätigung dieser Rechtsansicht durch den Verwaltungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 18. Juni 2025, Ra 2024/15/0025-8.

Weiterhin ist als erwiesen anzusehen, dass der Bf. den Instanzenzug bezüglich des am 22.12.2016 ergangenen Einkommensteuerbescheides **2011 (Erstbescheid)** nicht ausgeschöpft hat. Gegen die Beschwerdeentscheidung vom 24.03.2017 wurde **kein Vorlageantrag eingebracht**; stattdessen wurde erst am 13.02.2018 ein Antrag auf Aufhebung gemäß § 299 BAO gestellt.

Hinsichtlich der Gewinnermittlungsart steht fest, dass der Bf. seine Einkünfte als Einnahmen-Ausgaben-Rechner gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Zwar wurden nach behördlichem Vorhalt im Jahr 2016 Bilanzen vorgelegt, jedoch bestätigten beide Parteien über Befragung durch den Richter in der mündlichen Verhandlung die Qualifikation als Einnahmen-Ausgaben-Rechner. Dies wird zudem durch den Schriftsatz der steuerlichen Vertretung vom 30.03.2026 untermauert.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

Strittig ist, ob für das Jahr 2011 ein vortragsfähiger Verlust aus Einkünften aus selbständiger Arbeit besteht, der in den Streitjahren 2012 bis 2015 gemäß § 18 Abs. 6 EStG verrechnet werden kann. Der rechtskräftige Einkommensteuerbescheid 2011 weist keinen Verlust aus.

1. Zur Rechtskraft und Bescheidbindung

Grundsätzlich erwächst ein Bescheid mit Ablauf der Rechtsmittelfrist in formelle und materielle Rechtskraft. Zwar gilt im Rechtsmittelverfahren kein Neuerungsverbot, sodass ein Bescheid in jede Richtung abgeändert werden kann; im gegenständlichen Fall hat der Beschwerdeführer (Bf.) jedoch nach Erlass der Beschwerdeentscheidung (BVE) vom 24.03.2017 keinen Vorlageantrag eingebracht. Damit erwuchs die Festsetzung für das Jahr 2011 in Rechtskraft. Es ist festzuhalten, dass dem Bf. die Aufwendungen des Jahres 2011 zum Zeitpunkt des Ergehens der BVE im Jahr 2017 bereits bekannt sein mussten, weshalb die Unterlassung der Ausschöpfung des Instanzenzuges nicht nachvollziehbar erscheint.

2. Zur Durchbrechung der Rechtskraft gemäß § 299 BAO

Die Aufhebung eines Bescheides gemäß § 299 Abs. 1 BAO setzt neben der inhaltlichen Unrichtigkeit eine Ermessensübung der Behörde voraus. Diese gesetzliche Konstruktion ist – analog zur Wiederaufnahme des Verfahrens gemäß § 303 BAO – konsequent, da die Durchbrechung der Rechtskraft, dem Grundsatz der Rechtssicherheit entsprechend, eine Ausnahme darstellt.

Wie bereits das BFG im Erkenntnis vom 31.01.2024, RV/4100300/2023, ausführlich begründete, stand einer Aufhebung des Bescheides des Jahres 2011 der Grundsatz der Zweckmäßigkeit entgegen. Da die korrespondierenden Einnahmen aus den Untreuehandlungen der Jahre 2003 bis 2010 aufgrund mangelnder Offenlegung durch den Bf. bereits verjährt waren, würde eine nachträgliche Berücksichtigung der damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen im Jahr 2011 dem öffentlichen Interesse an der Einbringung der Abgaben sowie dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprechen. Eine einseitige Berücksichtigung von Verlusten bei gleichzeitiger Nichterfassung der Einnahmen aufgrund von Verjährung läuft dem Sinn und Zweck des Verlustvortrages zuwider.

3. Zur Bindungswirkung der Verlustfeststellung

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 20.2.2008, 2006/15/0026; 26.11.2015, 2012/15/0038) ist über die Höhe eines abzugsfähigen Verlustes verbindlich in jenem Jahr abzusprechen, in dem er entstanden ist. Es wird damit im Sinne des § 92 Abs. 1 lit. b BAO eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache festgestellt. Dieser Ausspruch entfaltet Bindungswirkung für die Folgejahre. Da im vorliegenden Fall der Einkommensteuer-Bescheid des Jahres 2011 rechtskräftig keinen Verlust ausweist und ein Antrag auf Bescheidaufhebung rechtskräftig abgewiesen wurde, fehlt es an der notwendigen Grundlage für einen Verlustabzug in den Folgejahren.

Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung (bzw. der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) ist für das erkennende Gericht im vorliegenden Verfahren nicht mehr präjudiziell, da die entscheidende Vorfrage – die Durchbrechung der Rechtskraft des Basisbescheides 2011 – bereits negativ entschieden wurde.

4. Würdigung des Parteivorbringens

Der Verweis der steuerlichen Vertretung auf das Erkenntnis des BFG vom 06.02.2015, RV/5100708/2013, geht ins Leere. In jenem Verfahren waren für die Verlustentstehungsjahre keine Bescheide ergangen, weshalb eine erstmalige Ermittlung der Verluste im Abzugsjahr durchgeführt wurde, um dem Leistungsfähigkeitsprinzip Rechnung zu tragen. Im hier zu beurteilenden Sachverhalt liegt jedoch ein rechtskräftiger Veranlagungsbescheid vor. Dass der Bf. gegen die BVE des ESt Bescheides des Jahres 2011 kein Rechtsmittel ergriff, ist seiner Sphäre zuzurechnen.

Zuletzt sei nochmals angemerkt, dass die Anerkennung der beantragten Ausgaben iHv EUR 133.277,50 dem Leistungsfähigkeitsprinzip widersprochen hätte, nachdem die wesentlichen Einnahmen auf Grund der eingetretenen Verjährung nicht besteuert wurden. Dass die Festsetzung in den Jahren 2003 – 2010, in welchen der Bf. dem Verein ungerechtfertigt als Kassier bzw. als Kassier-Stellvertreter Mittel entzog, verjährten, war ebenso der Sphäre des Bf. zuzurechnen, da dieser diese Einnahmen nicht offenlegte. Im Gegensatz dazu ist der Steuerpflichtige im Erkenntnis des BFG Gz.: RV/5100708/2013 durch das Einreichen von Jahresabschlüssen seinen abgabenrechtlichen Verpflichtungen nachgekommen.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass gemäß der für die Streitjahre maßgeblichen Rechtslage vor Inkrafttreten des Steuerreformgesetzes 2015/2016 (StRefG 2015/2016) die Bestimmung des § 18 Abs. 7 EStG zur Anwendung gelangt. Demnach waren Verluste bei einer Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs. 3 EStG nur dann als Verlustabzug berücksichtigungsfähig, wenn sie in den vorangegangenen drei Jahren entstanden sind. Da der geltend gemachte Verlust aus dem Kalenderjahr 2011 resultiert, liefe eine Verrechnung im Jahr 2015 bereits aufgrund dieser gesetzlichen Befristung (ex lege) ins Leere.

Conclusio:

In Ermangelung einer bescheidmäßigen Verlustfeststellung für das Jahr 2011 scheidet eine Verlustverrechnung mit Einkünften der Jahre 2012 bis 2015 aus.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen eine 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 vorliegende Erkenntnis

würdigt verwirklichte Sachverhalte. Bezüglich der rechtlichen Beurteilung besteht höchstgerichtliche Judikatur des VwGH, weshalb die Revision nicht zuzulassen war.

Klagenfurt am Wörthersee, am 4. Mai 2026