



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des Bw., Vertr.d.Bw., vom 28. April 2004 gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 12., 13. und 14. Bezirk und Purkersdorf vom 26. April 2004 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2002 bis 2003 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Bw. beantragte im Rahmen der Steuererklärungen für die Jahre 2002 und 2003 jeweils einen Verlustabzug iHv. € 199.730,02 und € 159.912,86, welche vom Finanzamt nicht anerkannt wurden, da diese(r) bereits bei der Veranlagung 2000 verbraucht worden wäre.

In der fristgerechten Berufung begründete der Bw. das Berufungsbegehren mit dem Verweis auf ein anhängiges Rechtsmittelverfahren aus einer Beteiligung des Bw. an der Dr.G.KG für die Jahre 1998 bis 2000. Nach Ansicht des Bw. würde sich bei einer diesem Berufungsbegehren Rechnung tragenden Berufungserledigung keine Nachforderung an Einkommensteuer für das Jahr 2002 bzw. noch ein Verlustabzug iHv. € 130.743,33 ergeben.

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 16. November 2005 als unbegründet ab. Der Verlustabzug auf Grund der Ergebnismitteilungen der Dr.G.KG für die Jahre 1993 bis 1997 sei im Jahr 1998 und der entstandene Verlustabzug iHv. € 660.000,00 im Jahr 2000 restlos verbraucht worden. Da das Einkommen 2001 positiv war, existiere somit

kein Verlustabzug mehr. Das Rechtsmittel gegen die Feststellungsbescheide 1998 bis 2001 der Dr.G.KG wäre weiters am 15. November 2004 zurückgenommen worden, sodass sich keine Änderung des Verlustabzuges ergeben könnte.

In der Begründung des Vorlageantrages wird ergänzend ausgeführt, dass sich zwar das Berufungsbegehren auf solche Verlustvorträge beziehen würde, die aus den Feststellungsbescheiden 1998 bis 2001 der Dr.G.KG abzuleiten wären und die Berufungen für diese Jahre zwischenzeitlich zurückgezogen worden wären, jedoch würden im vorliegenden Fall Verlustvorträge aus den Jahren 1993 bis 1997 in Streit stehen, die gleichfalls aus Feststellungsbescheiden der Dr.G.KG resultieren, welche ursprünglich hinsichtlich der Jahre 1998 bis 2001 berücksichtigt hätten werden sollen.

Bezüglich der Höhe der strittigen Verlustvorträge wurde ergänzend dargelegt:

„Der Unabhängige Finanzsenat hat mit Berufungsentscheidungen vom 20. Oktober 2005, RV/1887 und 1888-W/05, die Einkünfte der Dr.G.KG für die Jahre 1993 bis 1997 festgestellt. Gegen diese Berufungsbescheide wurde am 1. Dezember 2005 Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof erhoben, wobei – wie zusammengefasst jeweils Seite 2 dieser Beschwerdeschriften entnommen werden kann – folgende zusätzliche Betriebsausgaben gegenüber den angefochtenen Berufungsentscheidungen begeht werden:

Firmenwertabschreibung 1993	S	1.498.873,00
Prozessverbindlichkeit 1993	S	887.903,00
Prozessverbindlichkeit 1994	S	106.266,00
Prozessverbindlichkeit 1995	S	392.500,00
Prozessverbindlichkeit 1996	S	326.136,00
fiktive Entnahmen 1996	S	106.991,00
Prozessverbindlichkeit 1997	S	77.764,00
fiktive Entnahmen 1997	S	92.999,00
	S	3.489.432,00

Was die Berücksichtigung dieser zusätzlich beantragten Betriebsausgaben als Verlustvortrag im Jahr 2002 angeht, so wird ausgeführt:

Wie die angefochtene Berufungsvorentscheidung selbst zu ihrer Begründung anführt, ist es nach den nunmehr vorliegenden (vor dem Verwaltungsgerichtshof in Beschwerde gezogenen) Berufungsentscheidungen dazu gekommen, dass die aus den Streitjahren vorhandenen Verlustvorträge im Jahr 2000 restlos verbraucht waren. Im Jahr 2000 verblieb vielmehr ein Einkommen von S 92.132,00, sodass sich die Berücksichtigung der zusätzlich geltend gemachten Betriebsausgaben im Wege von Verlustabzügen der Jahre ab 2000 wie folgt darstellt:

Relevante Verlustvorträge	S	3.489.432,00
Verrechnung 2000	S	-92.132,00
Verrechnung 2001: 75% von S 1.432.842,00	S	-1.074.632,00
Zur Berücksichtigung ab dem Jahr 2002 verbleibender Verlustvortrag	S	2.322.668,00

Dieser Verlustvortrag entspricht einem Eurobetrag von € 168.794,87. Es ist mit 75% der positiven Einkünfte des Jahres 2002 gemäß Bescheid vom 26. April 2004 zu verrechnen, sodass die Verlustverrechnung mit einem Betrag von € 38.051,54 (Berechnung: € 50.735,39 mal 75%) zu erfolgen hat und nach dieser Verlustverrechnung für das Jahr 2002 ein Verlustabzug für Folgejahre in Höhe von € 130.743,33 (Berechnung: € 168.794,87 abzüglich € 38.051,54) verbleibt.“

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens des Finanzamtes wurde dem Bw. in der Folge eine Berechnung der allfälligen Verlustabzüge im Falle der vollständigen Stattgabe vor dem VwGH

übermittelt. Dabei wäre der Verlustabzug jeweils im frühestmöglichen Jahr verrechnet worden und würde sich daher kein Verlustabzug betreffend die Jahre 2002 und 2003 ergeben (Berechnung in ATS).

1993: Einkünfte aus s.A.	1.423.685,00	Verlustabzug: 1.1.93	0,00
Firmenwertabschreibung	-1.498.873,00		
Prozessverb. bzw. –rückst.	<u>-887.903,00</u>		
	-963.091,00		-963.091,00
1994: Einkünfte aus s.A.	649.489,00		
Prozessverb. bzw. –rückst.	<u>-106.266,00</u>		
	543.223,00		
Sonderausgaben	-16.457,00		
Kirchenbeitrag	<u>-1.000,00</u>		
	525.766,00		
Verlustabzug	<u>-525.766,00</u>		+525.766,00
	0,00		
1995: Einkünfte aus s.A.	63.547,00		
Prozessverb. bzw. –rückst.	<u>-392.500,00</u>		
	-328.953,00		-328.953,00
1996: Einkünfte aus s.A.	662.562,00		
Prozessverb. bzw. –rückst.	<u>-326.136,00</u>		
Kfz-Luxustang. (Reduktion um ...-Variante)	<u>-106.991,00</u>		
	229.435,00		
Sonderausgaben	-1.871,00		
Kirchenbeitrag	<u>-1.000,00</u>		
	226.564,00		
1996 keine Verlustabzugsverrechnung möglich			0,00
1997: Einkünfte aus s.A.	-614.086,00		
Prozessverb. bzw. –rückst.	<u>-77.764,00</u>		
Kfz-Luxustang. (Reduktion um ...-Variante)	<u>-92.399,00</u>		
	-784.249,00		-784.249,00
1998: Einkünfte aus s.A.	1.288.357,00		
Verlustabzug:	<u>-1.288.357,00</u>		+1.288.357,00
	0,00		
1999: Einkünfte aus s.A.	-660.000,00		
		<u>-660.000,00</u>	
			-922.170,00
2000: Einkünfte aus s.A.	1.434.842,00		
Verlustabzug:	<u>-170.038,00</u>		+170.038,00
	1.264.804,00		Rest 0,00

Für die Streitjahre 2002 und 2003 verbleibe somit selbst im Falle einer völligen Stattgabe vor dem VwGH kein Verlustabzug, da die Verluste teilweise bereits im Jahr des Entstehens mit den bisherigen Einkünften aus selbständiger Arbeit bzw. als Verlustabzug in den Jahren 1995 bis 2001 zu verrechnen wären.

1995 Verlustabzug neu	525.766,00	bisher:	0,00
1998	1.288.357,00		614.086,00
2000	752.132,00		660.000,00
2001	170.038,00		0,00

Der Bw. beantwortete mit Eingabe vom 21. Juli 2006 den Vorhalt wie folgt:

„Unstrittig ist, dass Verlustabzüge im jeweils frühestmöglichen Jahr verrechnet werden müssen. Offenbar unterschiedliche Rechtsauffassungen bestehen jedoch dahingehend, wie das jeweils frühestmögliche Jahr der Verrechnung derjenigen Verlustabzüge, die – wie außer Streit stehen dürfte – im Falle einer stattgebenden Erledigung der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde entstehen werden, zu ermitteln ist.“

Nach unserer Auffassung ist das frühestmögliche Jahr grundsätzlich so zu ermitteln, dass die Verlustabzüge in denjenigen Jahren zu berücksichtigen sind, welche noch nicht rechtskräftig veranlagt sind. Dies ergibt sich aus der Norm des § 18 Abs. 6 EStG, wonach Verlustabzüge insoweit Berücksichtigung zu finden haben, als die „Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden“. Die Veranlagungen bis einschließlich des

Jahres 2001 sind rechtskräftig erfolgt: Unstrittig dürfte sein, dass die Berücksichtigung der aus einer stattgebenden Erledigung der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde resultierenden Verlustvorträge in den Veranlagungsjahren bis einschließlich 2001 nicht stattgefunden hat. Damit hat aber die Berücksichtigung in den Veranlagungsjahren 2002 und 2003 – immer unter der Voraussetzung einer stattgebenden Erledigung der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde – zu erfolgen, was das Berufungsbegehren begründet.

Der vom dortigen Finanzamt vertretenen Auffassung, wonach „im Falle einer stattgebenden Erledigung der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde sowieso die Vorjahre ... zu ändern“ wären, was die Berücksichtigung der Verlustvorträge in bereits rechtskräftig veranlagten Jahren (namentlich den Jahren 1998 bis 2001) zur Folge haben müsste, welche Argumentation das dortige Finanzamt in seinem Vorhalt auch rechnerisch dartut, ist entgegenzuhalten: Das Finanzamt lässt offen, wieso „sowieso“ die Berücksichtigung der Verlustabzüge in derartigen, bereits rechtskräftig veranlagten Jahren stattzufinden hätte. Nach unserem Dafürhalten wäre in Ansehung der jüngeren Rechtsentwicklung das Entstehen von Verlustabzügen aus den Jahren 1993 bis 1997 für diejenigen Veranlagungsjahre 1998 bis 2001, in welchen das Finanzamt die Verlustabzüge berücksichtigen will, als Ereignis iSv § 295a BAO zu qualifizieren, das abgabenrechtliche Wirkung für die Vergangenheit (nämlich die Jahre 1998 bis 2001) auf den Bestand oder Umfang eines Abgabenanspruches hat.

In diesem Fall ist freilich – wie sich aus dem klaren Wortlauf des § 295a BAO ergibt – die Bescheidänderung (hinsichtlich derer das Finanzamt meint, dass sie „sowieso“ stattzufinden hätte) eine Ermessensentscheidung (arg: „kann“). Ob es im Zuge des dann in Ansehung des § 20 BAO zu übenden Ermessens freilich zu einer Änderung der Einkommensteuerbescheide 1998 bis 2001 zur Berücksichtigung der Verlustabzüge aus den Jahren 1993 bis 1997 kommen würde, muss daraus fraglich erscheinen: Es ist nämlich vorstellbar, dass das Finanzamt dann argumentieren könnte, dass Billigkeitserwägungen für eine derartige Ermessensübung nicht ins Treffen geführt werden können, weil eben die Berücksichtigung der Verlustabzüge für die im Zeitpunkt der erstmaligen Erkennbarkeit des allfälligen Erfordernisses ihrer Berücksichtigung noch nicht veranlagten Jahre, nämlich die Jahre 2002 und 2003, hätte begehrt werden müssen.

Um also nicht im Falle einer stattgebenden Erledigung der Verwaltungsgerichtshofbeschwerde hinsichtlich der Verlustabzugsberücksichtigung „zwischen zwei Sessel zu sitzen“, wird diese Verlustabzugsberücksichtigung nunmehr eben für die Jahre 2002 und 2003 begehrt. Klar ist, dass der Antrag auf einer derartige Verlustabzugsberücksichtigung in den Jahren 2002 und 2003 dann – aber erst dann – abzuweisen sein wird, wenn diese Verlustabzüge seitens des Finanzamtes für die Jahre 1998 bis 2001 (sei es nach der unseres Erachtens anzuwendenden Norm des § 295a BAO, sei es nach der – gemäß anderer Rechtsauffassung anzuwendenden – Norm des § 303 BAO) berücksichtigt werden. Bis die Frage, ob seitens der Finanzverwaltung im Rahmen der ihr gesetzlich zustehenden Ermessensübung die Berücksichtigung der Verlustabzüge in den Jahren bis einschließlich 2001 tatsächlich stattfindet, abschließend geklärt ist, muss aber die Verlustabzugsberücksichtigung für diejenigen Jahren 2002 und 2003 beantragt werden, hinsichtlich derer ein Rechtsanspruch auf Berücksichtigung (und nicht nur die Erwartung auf amtsweigige Berücksichtigung im Ermessenswege) besteht.“

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 18 Abs. 6 und 7 EStG zählen zu den Sonderausgaben Verluste, die in vorangegangenen Jahren entstanden sind, soweit sie nicht bereits bei der Veranlagung solcher Jahre berücksichtigt wurden (d.h. der Verlustausgleich gemäß § 2 Abs. 2 geht vor).

Der Verlustabzug ist zwingend, d.h. von Amts wegen vorzunehmen, und zwar nach Abzug aller anderen Sonderausgaben, im frühestmöglichen Zeitpunkt (VwGH 20.9.77, 931/77) und im höchstmöglichen Ausmaß - es gibt somit kein Wahlrecht (vgl. UFS 30.8.2004, RV/3675-W/02).

In Fällen, in denen im Folgejahr keine Veranlagung bzw. kein Verlustausgleich oder Verlustabzug durchgeführt wurde, ist zu erheben, in welchem Ausmaß ein vortragsfähiger Verlust als Sonderausgabe Berücksichtigung hätte finden können; nur ein verbleibender Rest ist noch abzugsfähig (Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, Tz 104 zu § 18).

Die Möglichkeit, den Verlust nach Belieben auf die dem Verlustjahr folgenden Veranlagungszeiträume zu verteilen, findet im Gesetz keine Stütze (VwGH 1497/63, 20.12.1963; 691/68, 2.10.1968; Nolz/Loukota, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Steuer Praxis 1992/1993, Tz 412).

Unterbleibt ein Verlustabzug (in früheren Jahren), obwohl eine Verrechnungsmöglichkeit bestand, dann darf in den Folgejahren nur der Restbetrag berücksichtigt werden (fiktiver Verlustabzug; VwGH 931/77, 20.9.1977; 691/68, 2.10.1968; Doralt, EStG Komm., 4. Aufl., § 18, Tz 313). Entsprechendes gilt, wenn im Verlustjahr bzw. Folgejahr eine Veranlagung unterbleibt, weil kein Antrag nach § 41 Abs. 2 EStG 1988 gestellt wurde (fiktiver Verlustabzug).

Es besteht somit kein Wahlrecht des Steuerpflichtigen, in welchem Jahr der Verlustvortrag berücksichtigt wird (VfGH B 272/74, 17.3.1977; VwGH 931/77, 20.9.1977). Der Verlustabzug ist daher zwingend sobald als möglich und im größtmöglichen Umfang vorzunehmen (Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 104 zu § 18).

Der Verlustabzug gem. § 18 EStG 1988 ist auf Verluste beschränkt, die aus betrieblichen Einkunftsarten entstanden sind. Der (spätere) Verlustabzug kann sich hingegen bei jeglichen Einkünften auswirken. So kann ein Verlustabzug auch bei Ermittlung eines Einkommens vorgenommen werden, in dem keine betrieblichen Einkünfte enthalten sind. Soweit Verluste aus den ersten drei Einkunftsarten nicht im Jahr des Verlustes mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden können, sind sie als Sonderausgaben zu berücksichtigen (Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 101 und 102 zu § 18 EStG 1988).

Angemerkt wird, dass die angeführten grundlegenden Aussagen hinsichtlich früherer Einkommensteuergesetze zu den streitgegenständlichen Punkten gleichermaßen Bedeutung im EStG 1988 haben.

Im vorliegenden Fall werden in den gegenständlichen Streitjahren 2002 und 2003 Verlustabzüge aus den Jahren 1993 bzw. 1996 und 1997 geltend gemacht. Der Bw. beantragt die Berücksichtigung der Verlustabzüge aus den Feststellungsverfahren für die Jahre 1993, 1996 und 1997 in den streitgegenständlichen Jahren 2002 und 2003.

Im Falle einer (teilweisen) Stattgabe der VwGH-Beschwerde sei lt. Ansicht des Bw. von einem rückwirkenden Ereignis gem. § 295a BAO auszugehen.

Dazu ist anzumerken, dass dem Beschwerdeverfahren hinsichtlich die Feststellungsverfahren über die Jahre 1993 bis 1997 betreffend die (ehemalige) Dr.G.KG (RV/0354-W/06 vom 22.2.2006 und RV/355-W/06 vom 2.2.2006) mit VwGH-Erkenntnis vom 27.1.2009 betreffend die Jahre 1993 und 1996/1997 (teilweise) stattgegeben wurde.

Wie oben ausgeführt ist festzustellen, dass der Verlustabzug nach § 18 Abs. 6 EStG von Amts wegen im ersten Jahr vorzunehmen ist, in welchem dem Verlust positive Einkünfte gegenüberstehen. Der Verlustabzug ist zwingend zum frühestmöglichen Zeitpunkt und im höchstmöglichen Ausmaß vorzunehmen (VwGH 20.9.1977, Zl. 931/77, UFS 30.8.2004, RV/3675-W/02). Ist der Abzug trotz der Möglichkeit hierzu (in früheren Jahren) unterblieben, darf nur mehr der Restbetrag berücksichtigt werden (weiters: UFS 29.12.2003, RV/0532-W/02). Dies gilt auch, wenn im Jahr der Entstehung des Verlustes eine Veranlagung trotz Antragsmöglichkeit gemäß § 41 Abs. 2 EStG unterblieben ist (VwGH 2.10.68, Zl. 691/68; Wiesner u.a. § 18 Rz. 190, EStR 4504).

Die Verlustabzüge sind somit vom Amts wegen zum frühestmöglichen Zeitpunkt zu berücksichtigen, das sind die Berufungsjahre 1993 selbst bzw. 1996/1997 in den Folgejahren ab 1998. (Bei den Veranlagungen für die Jahre 1996 und 1997 ist lt. Verfassungsbestimmung, § 117 Abs. 7 Z 1 ein Verlustabzug nicht zulässig.) Die Behörde hat gemäß § 295 Abs. 3 BAO die Bescheide abzuändern oder aufzuheben, wenn der Spruch anders hätte lauten müssen. Diese Maßnahme liegt nicht im Ermessen.

Der Bw. hat in den Jahren 1998 bis 2001 Verluste auf Grund der Berufungsentscheidung vom 22.2.2006 betreffend die Jahre 1996 und 1997 geltend gemacht und auch erhalten. Auf Basis des stattgebenden Beschwerdeverfahrens ist in dem Jahr, in dem der Verlustvortrag in Betracht käme, zu erheben, welche Höhe der Verlust erreicht hat und welche Einkünfte aus anderen Einkunftsarten dem Verlust im Verlustjahr gegenüberstanden. Sodann hat ein fiktiver Verlustausgleich für das Verlustjahr zu erfolgen (VwGH 2.10.1968, 691/68). Ebenso ist auch in Fällen, in denen in einem Folgejahr keine Veranlagung durchgeführt wurde bzw. kein Verlustabzug erfolgte, zu erheben, in welchem Ausmaß ein vortragsfähiger Verlust als Sonderausgabe Berücksichtigung hätte finden können; nur ein verbleibender Rest ist noch abzugsfähig (Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 104 zu § 18).

Die Möglichkeit, den Verlust nach Belieben auf die dem Verlustjahr folgenden Veranlagungszeiträume zu verteilen, findet im Gesetz keine Stütze (VwGH 1497/63, 20.12.1963; 691/68, 2.10.1968; zit. in Nolz/Loukota, a.a.O., Tz 412).

Im vorliegenden Fall sind somit in Hinblick auf die teilweise Stattgabe des genannten Beschwerdeverfahrens betreffend die Feststellung der Einkünfte für das Jahr 1993 die Einkünfte abzuändern und ergeben sich weiters positive Feststellungseinkünfte für das Jahr 1996 und ein allfällig zu berücksichtigender Verlust für das Jahr 1997 iHv. ATS -705.485,- (bisheriger Verlustabzug zzgl. ATS -92.399), welcher bereits im Einkommensteuerverfahren 1998 zu berücksichtigen ist. Bisher wurde ein Verlust von ATS -614.086,- berücksichtigt.

Der Verlustabzug ist unter Verweis auf die obigen Angaben von Amts wegen im ersten Jahr vorzunehmen, in welchem dem Verlust positive Einkünfte gegenüberstehen. Das ist das Jahr 1998. Ist auch der Abzug „trotz der Möglichkeit hierzu“ in früheren Jahren unterblieben, darf nur der Restbetrag berücksichtigt werden (fiktiver Abzug UFS 29.12.2003, RV/0532-W/02). Da ein Wahlrecht des Bw., in welchem Jahr der Verlustvortrag berücksichtigt werden soll, nicht besteht, ist die Berücksichtigung eines Verlustvortrages im Streitjahr 2002 bzw. 2003 somit nicht möglich.

Der Vollständigkeit halber wird hinsichtlich des Verlustvortrages 1998 bis 2001 angemerkt, dass es sich bei den Verjährungsbestimmungen gem. § 207 BAO nach hL nicht um Normen des materiellen Rechts handelt, sodass der Eintritt der Verjährung nicht das Erlöschen des Anspruches und auch keinen Tilgungstatbestand bedeuten kann, sondern hinsichtlich der Bemessungsverjährung (§ 207 BAO) lediglich das Verbot, die Abgabe bescheidmäßig festzusetzen (Stoll, BAO-Komm. (1994), § 207, Seite 2159).

Zur Einwendung, dass im Falle der Stattgabe der VwGH-Beschwerde ein rückwirkendes Ereignis gemäß § 295a BAO vorliege, ist ergänzend zu entgegnen, dass eine erstmalige oder auch geänderte Rechtsprechung des VwGH kein Ereignis im Sinne des § 295a darstellt (Ritz, BAO, Tz. 27 zu § 295a, UFS 29.4.2004, RV/0203-W/04).

Die Berufung ist daher als unbegründet abzuweisen.

Wien, am 6. April 2009