

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adresse1, vertreten durch WT, Adresse2, über die Beschwerde vom 26.11.2009, eingelangt am 01.12.2009 gegen den Bescheid der belangten Behörde FA vom 20.08.2009 betreffend Einkommensteuer 2003 (Änderung gemäß § 295 BAO) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Verfahren:

Die in Deutschland ansässige Bf. war im Streitjahr in Österreich **beschränkt steuerpflichtig**. Sie erzielte in Österreich Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus Kommanditbeteiligungen an verschiedenen österreichischen Gesellschaften.

In der **Einkommensteuererklärung 2003** wurden **Verlustvorträge** unter der Kennzahl 462 (Sonderausgaben §§ 18 und 102 Abs. 2 Z 2) von insgesamt **EUR 320.111,26** beantragt, welche laut Vorbringen der Bf. die einkommensteuerlichen Verluste der Jahre 1994 und 1997 mit EUR 20.616,48 sowie EUR 299.494,78 betreffen.

Im **Einkommensteuerbescheid 2003 vom 29.07.2005** wurden diese nicht berücksichtigt.

In der dagegen eingebrachten **Berufung vom 09.08.2005** (eingelangt am 11.08.2005) brachte die Bf. vor, dass die obengenannten Verluste bisher weder in Österreich noch in Deutschland verwertet worden wären. Gemäß Z 12 des Schlussprotokolls zum DBA-Österreich-Deutschland hätte sich Österreich in den Fällen, in denen in Deutschland eine Verlustverwertung bis Ende 1997 nicht mehr möglich ist, verpflichtet, die Verlustberücksichtigung in Österreich zuzulassen. Die Bf. legte der Berufung ein **Schreiben der deutschen Finanzbehörde vom 26.05.2004** bei, aus dem hervorgeht, dass der nachträglich im Jahr 2004 gestellte Antrag auf Verlustberücksichtigung für die Jahre 1994 bis 1997 betreffend öKG (in der Folge: öKommanditgesellschaft) abgelehnt worden war und zu keiner Änderung der formell bestandskräftigen (dt.)

Einkommensteuer- und Verlustfeststellungsbescheide führen könne, zumal im Übrigen Festsetzungsverjährung eingetreten sei. Auch liege keine neue Tatsache vor, vielmehr handle es sich bei der Antragstellung um die nachträglich geänderte Ausübung eines Wahlrechts. Des Weiteren legte die Bf. der Berufungsschrift eine Anfragebeantwortung (EAS 2595) des österreichischen Bundesministeriums für Finanzen bei, welches laut Vorbringen der Bf. „denselben Sachverhalt“ (wohl: den gleichen) abhandelt, wonach in Österreich bis 1997 erlittene Verluste, die in Deutschland nicht berücksichtigt werden konnten, nach österreichischem Recht vortragsfähig wären.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 18.08.2009** wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Begründend führte das Finanzamt unter Bezugnahme auf das ihm vorliegende Schreiben der deutschen Finanzbehörde vom 09.12.2004 und das Schlussprotokoll zum DBA Deutschland-Österreich (2000), BGBl. III Nr. 182/2002 aus:

Hat es der Steuerpflichtige aus eigenem Verschulden unterlassen, sich um die Verlustverwertung in Deutschland zu bemühen, so besteht keine Veranlassung, die „Verwertung des Verlustes in Österreich zuzulassen. Wie aus dem Schreiben der deutschen Finanzbehörde vom 09.12.2004 hervorgeht, wäre eine Verlustberücksichtigung in Deutschland erfolgt, wenn dies in den Steuererklärungen oder spätestens innerhalb der Rechtsbehelfsfrist beantragt worden wäre“.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2003 vom 20.08.2009** wurde der Einkommensteuerbescheid 2003 vom 29.07.2005 **gemäß § 295 Abs 1 BAO** abgeändert. Die Änderung erfolgte auf Grund der nachträglich ergangenen bescheidmäßigen Feststellungen betreffend die Einkünfte der Bf. aus den österreichischen Kommanditbeteiligungen. Die Verlustvorträge von EUR 320.111,26 fanden darin keine Berücksichtigung.

Der oben angeführte Bescheid wurde nach gewährter Rechtsmittelfristverlängerung fristgerecht mit **Berufung vom 26.11.2009** (eingelangt am 01.12.2009) angefochten und eine mündliche Berufungsverhandlung beantragt.

Inhaltlich führte die Bf. aus, dass sie als in Deutschland ansässige Unternehmerin bis zum Jahr 2005 an mehreren österreichischen Kommanditgesellschaften als Kommanditistin beteiligt gewesen wäre. Im Streitjahr 2003 wäre ihr ein erheblicher Gewinn zugewiesen worden, weshalb sie auf Basis des § 102 Abs 2 EStG iVm § 18 Abs 6 EStG die aus einer österreichischen Kommanditbeteiligung (in der Folge: öKommanditbeteiligung) in den Jahren 1994 und 1997 entstandenen Verluste als Verlustvortrag geltend gemacht habe. Nach Darstellung der in diesem Zusammenhang maßgeblichen österreichischen und deutschen Rechtslage, wonach ein Ansatz der ausländischen Betriebsstättenverluste in Deutschland nach dem damaligen § 2a Abs 3 d EStG antragsabhängig gewesen wäre, brachte die Bf. vor, dass sie offensichtlich in den deutschen Steuererklärungen der Jahre 1994 und 1997 von diesem Antrag nicht Gebrauch gemacht hätte. Die Verluste wären daher nicht von der Bemessungsgrundlage in Deutschland abgezogen worden. Streng genommen läge daher kein Anwendungsfall für Z 12 lit b (des Schlussprotokolls

zum DBA Deutschland 2000) vor, da diese Bestimmung voraussetzt, dass die österreichischen Betriebsstättenverluste im betreffenden Entstehungsjahr in der deutschen Steuererklärung berücksichtigt worden wären. Aus diesem Grund habe die deutsche Finanzbehörde auch den in Deutschland gestellten Wiedereinsetzungsantrag der Bf. abgewiesen. Die Ansicht des Finanzamtes, wonach im Veranlagungszeitraum 1994 bzw. 1997 primär Deutschland zur Verlustberücksichtigung verpflichtet gewesen wäre, der Steuerpflichtige nicht wählen habe können, ob er die Verluste in Deutschland oder Österreich berücksichtigt haben wollte, die Bf. letztlich auf Grund ihres eigenen Verschuldens in der (dt.) Steuererklärung 1994 bzw. 1997 von der Möglichkeit der Verlustberücksichtigung in Deutschland nicht Gebrauch gemacht hätte, wäre nach Ansicht der Bf. verfehlt. Im Zeitpunkt der Einreichung der (dt.) Steuererklärungen für 1994 bzw. 1997 habe es nämlich die erst später im Rahmen der Z 12 lit b neu geschaffene Verpflichtung Deutschlands hinsichtlich einer endgültigen Berücksichtigung österreichischer Betriebsstättenverluste noch gar gegeben. Vielmehr musste die Bf. zum damaligen Zeitpunkt davon ausgehen, dass es in späteren Jahren ohnehin zu einer Nachversteuerung der angesetzten österreichischen Betriebsstättenverluste gekommen wäre. Eine endgültige Verlustverwertung in Deutschland durch eigenes Handeln wäre für die Bf. nicht möglich gewesen, ein Verschulden seitens der Bf. mangels Antragsstellung in Deutschland daher auszuschließen.

In diesem Zusammenhang zieht die Bf. das Erkenntnis des VwGH 28.11.2007, 2007/14/0048 an. Danach setze ein Verlustvortrag von österreichischen Betriebsstättenverlusten ein DBA mit dort enthaltenem Betriebsstättendiskriminierungsverbot und die Unmöglichkeit einer endgültigen Verwertung der österreichischen Betriebsstättenverluste im Ansässigkeitsstaat Deutschland voraus. Das, im 1994 und 1997 gültigen DBA D-Ö fehlende Betriebsstättendiskriminierungsverbot könne nach Ansicht der Bf. jedoch durch die bereits 1994 gültige Niederlassungsfreiheit (Art 31 EWR-Abkommen) bzw. für 1997 (Art 43 EG-Vertrag) ersetzt werden. Denn auch die Niederlassungsfreiheit würde wie das Betriebsstättendiskriminierungsverbot das Verbot ungerechtfertigter Diskriminierung zwischen einer Betriebsstätte eines im EU-Ausland (Deutschland) ansässigen Unternehmers und einem im Quellenstaat (Österreich) ansässigen Unternehmers gebieten. Wenn der VwGH bei Bestehen eines DBA-Betriebsstättendiskriminierungsverbots die Pflicht des Betriebsstättenstaates, die Betriebsstättenverluste zu tragen, befürworte, so müsste dies unter Bezugnahme auf EuGH Rs Wannsee auch im Anwendungsbereich der Niederlassungsfreiheit gelten.

Österreich wäre somit als Betriebsstättenstaat verpflichtet, die endgültige Berücksichtigung der erlittenen Betriebsstättenverluste 1994 und 1997 im Wege des Verlustvortrages zuzulassen. Es käme überdies nicht zu einer unsachgerechten Verlustdoppelverwertung.

Die Berufung war gemäß **§ 323 Abs 38 BAO, BGBl I 2013/14 vom Bundesfinanzgericht (BFG) als Beschwerde im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen.**

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens ersuchte das BFG um Vorlage der deutschen Abgabenbescheide ab 1994 und in der Folge um Darstellung, ob die streitgegenständlichen österreichischen Betriebsstättenverluste nicht doch bereits in Deutschland verwertet worden wären, zumal in der Bestätigung der deutschen Finanzbehörde vom 26.05.2004 von Einkommensteuer- und Verlustfeststellungsbescheiden die Rede ist. Die deutschen Zusammenveranlagungsbescheide (mit dem Ehemann der Bf.) ergeben für die Jahre 1994, 1996 und 1997 ein negatives Einkommen, für 1995 ein Einkommen von 0,00. Die Bf. isoliert betrachtet hatte 1994, 1995 und 1996 ein negatives Einkommen, 1997 ein positives Einkommen.

Im **Erörterungstermin vom 16.11.2017** wurde ein Schreiben der deutschen Finanzbehörde vom 09.12.2004 betreffend die Verlustberücksichtigung an der öKommanditgesellschaft, welches an das Finanzamt adressiert worden war, vorgelegt. Darin hielt die deutsche Finanzbehörde fest:

„Ein Antrag auf Berücksichtigung der Verluste (allerdings nur im Rahmen des Progressionsvorbehaltes) wurde bereits in den Steuererklärungen der fraglichen Jahre gestellt, vom Finanzamt aber in den jeweiligen ESt-Bescheiden abgelehnt, da die Voraussetzungen hierfür nicht vorlagen, weil es sich um Einkünfte aus einer Beteiligung am Fremdenverkehr handelt. Falls jedoch in den jeweiligen Steuererklärungen oder zumindest noch innerhalb der Rechtsbehelfsfrist die Berücksichtigung der Verluste stattdessen nach § 2a (3) dEStG durch Abzug in voller Höhe vom steuerpflichtigen Einkommen beantragt worden wäre, hätte das Finanzamt nach derzeitigen Erkenntnissen den Anträgen entsprechen können. Nach formeller Bestandskraft der ESt-Bescheide wäre aber eine nachträglich geänderte Ausübung des Wahlrechts nicht mehr zu berücksichtigen gewesen“.

Die Bf. argumentierte unter Verweis auf § 2a Abs. 3 dritter Satz dEStG, dass dieser Antrag deshalb nicht gestellt worden sei, da sie davon ausgehen musste, dass der Verlust im Falle positiver Betriebsstätteinkünfte in Österreich definitiv zu einer Nachversteuerung in Deutschland geführt hätte. Das Finanzamt entgegnete, dass es zu diesen Gewinnen erst 2003 gekommen wäre und die Bf. sich nicht aussuchen könne, welche Verluste sie verwertet haben möchte. Die Bf. brachte schließlich vor, dass sie die Verwertung der öBetriebsstättenverluste in Deutschland außer Streit stellen könne.

Über Ersuchen des Finanzamtes legte die Bf. in der Folge ein **Schreiben der deutschen Finanzbehörde vom 20.12.2017** vor, worin es bestätigte, dass die Verluste der Jahre 1994 und 1997 aus der Beteiligung der Bf. an der öKommanditgesellschaft steuerlich nicht berücksichtigt worden seien.

Im **Schriftsatz vom 19.01.2018** ersuchte die Bf. um Berücksichtigung der Verluste in Höhe von insgesamt EUR 320.111,26 (setzt sich zusammen aus Verlust 1994: EUR 20.616,48 und Verlust 1997: EUR 299.494,78) ab der Veranlagung 2003, da weder ein direkter Verlustausgleich noch ein negativer Progressionsvorbehalt in Deutschland geltend

gemacht bzw. möglich wäre. Unter Beachtung der 75% - Grenze des § 2 Abs 2 lit b EStG könnten laut Vorbringen der Bf. für 2003 EUR 285.719,25 (= 75% des Einkommens 2003 in Höhe von EUR 380.958,74) verwertet werden.

Das **Finanzamt** erstattete dazu folgende **Stellungnahme vom 01.02.2018**:

„Der Verlustabzug ist zwingend, dh gegebenenfalls von Amts wegen vorzunehmen, und zwar nach Abzug aller anderen Sonderausgaben, zum frühestmöglichen Zeitpunkt (VwGH 20.9.77, 931/77) und in höchstmöglichem Ausmaß (kein Wahlrecht; VwGH 19.9.13, 2012/15/0014).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird die Höhe eines Verlustes mit rechtskraftfähiger Wirkung im Einkommensteuerbescheid des Verlustjahres festgesetzt. Es wird damit im Sinne des § 92 Abs. 1 lit. b BAO eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache festgestellt. Über die Höhe des Verlustes ist also für das Jahr abzusprechen, in welchem der Verlust entstanden ist, wobei der Bescheid dieses Jahres diesbezüglich bindende Tatbestandswirkung auch für die Folgejahre hat (vgl. das Erkenntnis vom 20. September 1977, 931/77, Slg. Nr 5159/F).

Nichts anderes kann aber für den Umfang des Abzuges im jeweiligen auf die Entstehung des Verlustes folgenden Jahr gelten. Auch der Betrag, der im jeweiligen Einkommensteuerbescheid als Sonderausgabe berücksichtigt worden ist, stellt eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache dar, über die mit Bindungswirkung für weitere Folgejahre entschieden wird (VwGH 20.11.96, 94/13/0011).

Ist ein Abzug trotz der Möglichkeit hierzu (in früheren Jahren) unterblieben, darf nur mehr der Restbetrag berücksichtigt werden (fiktiver Verlustabzug; VwGH 19.9.13, 2012/15/0014 mwN; BFG 22.4.15, RV/5101210/2011 [Rev anhängig unter Ra 2014/15/0050]; Hirschler/Sulz/Oberkleiner BFGj 15, 279).

Mit Schreiben vom 26.05.2004 wurde die Beschwerdeführerin von der deutschen Finanzbehörde in Kenntnis gesetzt, dass dem gestellten Antrag auf Verlustberücksichtigung betreffend die öKommanditgesellschaft für die Jahre 1994 und 1997 nicht Folge geleistet werden könne.

Spätestens ab diesem Zeitpunkt hätte sich die Beschwerdeführerin daher um eine Verlustberücksichtigung in Österreich bemühen müssen.

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2000 bis 2002 wurden aufgrund von Änderungen gem. § 295 Abs. 1 BAO mit 19.04.2005 erlassen. Der letztgültige Einkommensteuerbescheid 2000 wurde aufgrund der Berufung vom 24.05.2005 in Form einer Berufungsvorentscheidung mit 29.07.2005 erlassen.

Wie vorhin angeführt, ist der Verlustabzug zwingend zum frühestmöglichen Zeitpunkt und in höchstmöglichem Ausmaß vorzunehmen. Die Beschwerdeführerin hätte demzufolge eine Berücksichtigung des Verlustvortrages aus der Beteiligung öKommanditgesellschaft für die Jahre 1994 und 1997 in Höhe von insgesamt € 320.111,26 in den Jahren 2000 bis 2002 beantragen müssen.

Allgemein hinsichtlich der Höhe der vortragsfähigen Verluste wird darauf hingewiesen, dass mit Berufungsvorentscheidung vom 13.11.2001 betreffend Einkommensteuer 1998 der im Jahr 1998 anzusetzende Verlustabzug mit ATS 11.945.473 angesetzt worden ist und laut Begründung eine detaillierte Berechnung des Verlustabzuges dem steuerlichen Vertreter gesondert übermittelt wurde.

Hinsichtlich des **in den Jahren 2000 bis 2002 durchzuführenden fiktiven Verlustabzugs** wird wie folgt ausgeführt:

Im Jahr **2000** war ein Gesamtbetrag der Einkünfte von ATS 5.580.465 gegeben. Berücksichtigt wurde ein Verlustabzug in Höhe von ATS 4.014.087 (setzt sich zusammen aus 1/5 des Verlustabzuges aus 1989/1990 in Höhe von ATS 912.872 (KZ 469) und ATS 3.101.215 (KZ 462)). Aufgrund des nach vorgenommenem Verlustabzuges verbliebenen Einkommens von ATS 1.566.378 hat daher eine fiktive Verrechnung des Verlustabzuges (siehe vorherige Ausführungen) in Höhe von ATS 1.566.378 (entspricht € 113.833,12) stattzufinden bzw. ist dieser Betrag von den € 320.111,26 in Abzug zu bringen (ergibt Restbetrag von € 206.279,14).

Im Jahr **2001** war ein Gesamtbetrag der Einkünfte von ATS 4.327.489 gegeben. Berücksichtigt wurde ein Verlustabzug in Höhe von ATS 1.101.922 (setzt sich zusammen aus 1/5 des Verlustabzuges aus 1989/1990 in Höhe von ATS 912.872 (KZ 469) und ATS 189.050 (KZ 462)). Unter Einbeziehung der ab 2001 anzuwendenden 75 % - Grenze des § 2 Abs. 2 lit b EStG wäre ein Verlustabzug in Höhe von ATS 3.245.616,70 (= 75 % von ATS 4.327.489) möglich gewesen. Aufgrund des nach vorgenommenem Verlustabzug verbliebenen und für einen Verlustabzug zugänglichen Einkommens von ATS 2.143.695 hat daher eine fiktive Verrechnung des Verlustabzuges in Höhe von ATS 2.143.695 (entspricht € 155.788,39) stattzufinden bzw. ist dieser Betrag von den für 2001 verbleibenden € 206.279,14 in Abzug zu bringen (ergibt Restbetrag von € 50.490,75).

Im Jahr **2002** war ein Gesamtbetrag der Einkünfte von € 173.764,81 gegeben. Berücksichtigt wurde ein Verlustabzug in Höhe von € 66.340,99 (setzt sich zusammen aus 1/5 des Verlustabzuges aus 1989/1990 in Höhe von ATS 912.872 bzw. umgerechnet € 66.340,99 (KZ 469)). Unter Einbeziehung der ab 2001 anzuwendenden 75 % - Grenze des § 2 Abs. 2 lit b EStG wäre ein Verlustabzug in Höhe von € 130.323,60 (= 75 % von € 173.764,81) möglich gewesen. Aufgrund des nach vorgenommenem Verlustabzug verbliebenen und für einen Verlustabzug zugänglichen Einkommens von € 63.982,61 hat daher eine fiktive Verrechnung des noch vorhandenen Verlustabzuges in Höhe von € 50.490,75 stattzufinden.

Aufgrund der **für die Jahre 2000 bis 2002 durchzuführenden fiktiven Verlustverrechnung** besteht für die **Jahre 2003 und 2004 kein vortragsfähiger Verlust** aus der Beteiligung öKommanditgesellschaft“.

Dazu erstattet **die Bf. folgende Stellungnahme vom 23.02.2018:**

"Vom Finanzamt wird richtigerweise angeführt, dass der Verlustabzug zwingend, dh gegebenenfalls von Amts wegen vorzunehmen ist. Damit wird automatisch auch

definiert, dass die Verlustentwicklung vom Finanzamt laufend fortgerechnet und evident gehalten werden muss. Die Höhe eines Verlustes wird mit rechtskräftiger Wirkung im Einkommensteuerbescheid des Verlustjahres festgesetzt, das steht ebenfalls außer Zweifel. Dass der Betrag, der im jeweiligen Einkommensteuerbescheid als Sonderausgabe berücksichtigt worden ist, eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache darstellt, über die mit Bindungswirkung für weitere Folgejahre entschieden wird, steht grundsätzlich ebenfalls außer Streit. Laut Ausführungen des Finanzamtes im ergänzenden Vorbringen vom 01.02.2018 würde der im Einkommensteuerbescheid 1998 unter den Sonderausgaben ausgewiesene „Verlustabzug“ bindende Wirkung entfalten, und würde damit dem (Rest-)Betrag der vortragsfähigen Verluste entsprechen. Diese Auslegung widerspricht jedoch den Ausführungen der zitierten VwGH-Erkenntnisse. So wird im VwGH - Erkenntnis 94/13/0011 vom 20.11.1996 angeführt „der Betrag, der im jeweiligen Einkommensteuerbescheid als Sonderausgabe berücksichtigt worden ist, stellt eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache dar, über die mit Bindungswirkung für weitere Folgejahre entschieden wird“. D.h. Bindungswirkung für Folgejahre hat nur der als Verlustabzug bzw. Sonderausgabe „verbrauchte“ Teil des Verlustvortrages.

Der Beweis dass die Ausführungen des Finanzamtes nicht der gültigen Rechtslage (bzw. Judikatur des VwGH) entsprechen, wird vom Finanzamt selbst erbracht:

Laut Berufungsvorentscheidung vom 13.11.2001 wird vom Finanzamt der

- Einkommensteuerbescheid 1998 veranlagt, dabei steht den Einkünften von ATS 1.201.320 ein Verlustabzug (Sonderausgaben) von ATS 11.945.473 gegenüber, so dass sich ein Einkommen von ATS 0,00 ergibt. Im Einkommensteuerbescheid 1999 (vom 07.06.2004) wird unter den Sonderausgaben ein Verlustabzug von ATS 11.657.025 ausgewiesen => wenn der Saldo der Verlustvorträge laut Einkommensteuerbescheid 1998 ATS 11.945.473 gewesen wäre, hätte davon der Gesamtbetrag der Einkünfte des Jahres 1998 in Höhe von ATS 1.201.320 abgezogen werden müssen, so dass nur noch ein Verlustvortrag von ATS 10.744.153 vortragsfähig gewesen wäre laut Einkommensteuerbescheid 1999 wurde jedoch ein Verlustvortrag von ATS 11.657.025 ausgewiesen => damit wird dokumentiert dass der Ausweis des Verlustabzugs (Sonderausgaben) des Finanzamtes in den Jahren 1998 und 1999 nicht dem Gesamtbetrag des Verlustvortrages entsprechen kann, so dass es offensichtlich höhere (im Einkommensteuerbescheid 1998 und 1999 nicht ausgewiesene) Verlustvorträge aus Vorjahren geben muss, und der Ausweis des Verlustabzugs in den Sonderausgaben keine Bindungswirkung für die Höhe des Verlustvortrages insgesamt hat, sondern lediglich für den Sonderausgabenabzug im jeweiligen Veranlagungsjahr und damit für die Fortrechnung des Verlustvortrages (siehe oben, VwGH 94/13/0011)
- Laut ergänzendem Vorbringen des Finanzamtes vom 01.02.2018 wird die Verlustverrechnung der Jahre 2000 bis 2002 erläutert; unabhängig davon dass ein fiktiver Verlustabzug berücksichtigt worden ist (siehe weiter unten), ergibt sich, dass es Ende 1997 einen vortragsfähigen Verlustvortrag von ATS 26.098.623 gegeben haben muss (in den Jahren 1998 bis 2002 wurden laut Steuerbescheiden

bzw. Finanzamtvorbringen ATS 20.311.304 Verlustvorträge abgezogen; gemäß Einkommensteuerbescheid 1998 wären aber nur ATS 11.945.473 zur Verfügung gestanden ?!)

Die Entwicklung der Verlustverrechnung der Jahre 2000 bis 2002 ist im ergänzenden Vorbringen aufgelistet (nämlich jeweils die 1/5-Verluste der Jahre 1989/90, der normale Verlustabzug laut Bescheiden und der fiktive Verlustabzug abweichend zu den Bescheiden). Daraus ergibt sich unter Berücksichtigung der Jahre 1998 und 1999 ein vorläufiger Verlustvortrag von ATS 20.311.304 bzw. unter Berücksichtigung der Vorjahre (1994 bis 1997, zusätzlicher Gesamtverlust von ATS 5.787.319 nach Ausgleich des Gewinns im Jahr 1995) und damit per Ende 1997 ein vortragsfähiger Verlustvortrag von ATS 26.098.623 der für Folgejahre zur Verfügung steht (bzw. müsste dieser noch höher sein, da die 1/5tel-Verluste der Jahre 1989/90 um ATS 1.469.899 zu niedrig berücksichtigt wurden).

Jahr (ATS)	Jahresergebnis	1/5 aus 89/90	normaler VV	fiktiver VV	gesamt Abzug	Vortrag
2000	5.580.465	-912.872	-3.101.215	-1.566.378	-5.580.465	
2001	4.327.489	-912.872	-189.050	-2.143.695	-3.245.617	
2002	2.391.056	-912.872	0	-694.768	-1.607.640	
1999	8.676.262	-912.872	-7.763.390		-8.676.262	
1998	1.201.320	-912.872	-288.448		-1.201.320	
Zw. Saldo		-4.564.360	-11.342.103	-4.404.841	-20.311.304	
1997	-4.121.138					-4.121.138
1996	-2.852.390					-2.852.390
1995	1.469.898					1.469.898
1994	-283.689					-283.689
gesamt					-20.311.304	-5.787.319
Saldo (Verlustvortrag Ende 1997)					ATS	-26.098.623

Jahr (EUR)	Jahresergebnis	1/5 aus 89/90	normaler VV	fiktiver VV	gesamt Abzug	Vortrag
2000	405.548,21	-66.341,00	-225.374,08	-113.833,13	-405.548,21	
2001	314.490,89	-66.341,00	-13.738,80	-155.788,39	-235.868,19	
2002	173.764,81	-66.340,99		-50.490,75	-116.831,74	
1999	630.528,55	-66.341,00	-564.187,55	0,00	-630.528,55	
1998	87.303,33	-66.341,00	-20.962,33	0,00	-87.303,33	
Zw. Saldo		-331.704,99	-824.262,76	-320.112,27	-1.476.080,02	
1997	-299.494,78					-299.494,78
1996	-207.291,27					-207.291,27
1995	106.821,65					106.821,65
1994	-20.616,48					-20.616,48
gesamt					-1.476.080	-420.581
Saldo (Verlustvortrag Ende 1997)					EUR	-1.896.661

Auf Basis eines Verlustvortrages von ATS 26.098.623 ergäbe sich für die Jahre 2003 und Folgejahre ein ausgleichsfähiger Restverlustvortrag iHv ATS 5.601.665 (bzw. EUR 407.089).

Jahr		Einkünfte	in ATS	Verlustabzug	stpfl. Eink	kum. Verluste
1989/90	ATS	-4.564.360	-4.564.360		-4.564.360	-4.564.360
Vortrag	ATS	-21.534.263	-21.534.263		-21.534.263	-26.098.623
1998	ATS	1.201.320	1.201.320	-1.201.320	0	-24.897.303
1999	ATS	8.676.262	8.676.262	-8.676.262	0	-16.221.041
2000	ATS	5.580.465	5.580.465	-5.580.465	0	-10.640.576
2001	ATS	4.327.489	4.327.489	-3.245.617	1.081.872	-7.394.959
2002	EUR	173.765	2.391.059	-1.793.294	597.765	-5.601.665
2003	EUR	380.959	5.242.110	-3.931.583	1.310.527	-1.670.082
2004	EUR	544.827	7.496.983	-1.670.082	5.826.901	0

Jahr		Einkünfte	in EUR	Verlustabzug	stpfl. Eink	kum. Verluste
1989/90	ATS	-4.564.360	-331.705	0	-331.705	-331.705
1997	ATS	-15.557.880	-15.557.880	0	-1.564.956	-1.896.661
1998	ATS	1.201.320	1.201.320	-87.303	0	-1.809.358
1999	ATS	8.676.262	8.676.262	-630.529	0	-1.178.829
2000	ATS	5.580.465	5.580.465	-405.548	0	-773.281
2001	ATS	4.327.489	4.327.489	-235.868	78.623	-537.413
2002	EUR	173.765	2.391.059	-130.324	43.441	-407.089
2003	EUR	380.959	5.242.110	-285.719	95.240	-121.370
2004	EUR	544.827	7.496.983	-121.370	423.457	0

Laut Einkommensteuerbescheid 1994 wird unter den Sonderausgaben ein Verlustabzug von ATS 18.536.896 ausgewiesen. Da es in den Vorjahren laufend Verluste gegeben hat, muss zumindest dieser Verlustvortrag vorhanden sein. Zuzüglich der Verluste der Jahre 1994 bis 1997 iHv ATS 5.787.319 (unter Berücksichtigung und Ausgleich des Jahresgewinnes 1995) ergäbe sich ein Verlustvortrag per Ende 1997 von zumindest ATS 24.324.215, und damit für 2003 und Folgejahre ein restlicher Verlustvortrag von ATS 3.827.249 (bzw. EUR 278.137).

Damit ist ersichtlich, dass die Verlustentwicklung vom Finanzamt nicht korrekt ermittelt und fortgeschrieben, und von Amts wegen ein unrichtiger Verlustabzug berücksichtigt wurde. Trotz Übermittlung einer Kopie des Einkommensteuerbescheides 1994, aus welchem der Stand des Verlustabzuges (Verlustvortrages) ersichtlich ist (Hinweis: bis 1994 gab es laufend Verluste, so dass dieser Wert zumindest als Ausgangswert/ Minimalansatz herangezogen werden kann), wurde dieser Bescheid ignoriert, und auf den im Einkommensteuerbescheid 1998 unter Sonderausgaben ausgewiesenen Saldo als Verlustvortrag verwiesen. Die Entwicklung von 1994 bis 1998 muss von Amtswegen nachvollzogen werden. Auf die Anfrage per mail vom 01.02.2018 wie die Entwicklung der Verluste von Amts wegen gerechnet wurde, bzw. wie das Finanzamt

auf diesen Saldo laut Einkommensteuerbescheid 1998 kommt, haben wir keine Antwort erhalten, bzw. wurde telefonisch mitgeteilt, dass wir keine Aufstellung der Vorjahresverluste (bzw. Verlustvortrag, Verlustabzug als Sonderausgabe) bekommen; wir können nicht nachvollziehen ob es keine Aufstellung gibt oder die Aufstellung nicht übermittelt wird. Diese Anfrage wäre im Sinne des § 90 BAO (Akteneinsicht) sowie § 161 und § 183 BAO (Parteiengehör) zu erledigen gewesen. Ergänzend sei noch darauf verwiesen, dass in den Jahren 2000 bis 2002 in den Steuerbescheiden ein zu niedriger Sonderausgabenabzug (Verlustabzug) erfolgt ist, wodurch sich in diesen Jahren eine erhebliche (zu hohe) Einkommensteuerbelastung ergeben hat, und sich nun aufgrund des fiktiven Verlustabzuges in diesen Jahren eine doppelte Steuerbelastung ergibt. Des weiteren wird noch darauf hingewiesen dass es nicht korrekt ist, wenn zuerst der Verlustabzug der Jahre 1994 und 1997 vom Finanzamt verwehrt wird, da „dieser Verlust in Deutschland hätte ausgeglichen werden müssen“, das Rechtsmittelverfahren für 2002 bis heute unerledigt ist, und nachdem die Bestätigung des deutschen Finanzamtes vorliegt, dass in Deutschland kein Verlustausgleich stattgefunden hat, das österreichische Finanzamt nachdem die Steuerbescheide der Vorjahre (bis 2001) rechtskräftig sind argumentiert, dass ein Verlustabzug in Österreich erforderlich gewesen wäre, aber mangels Abzug in den Vorjahren ein fiktiver Verlustabzug stattfindet.

Es wird beantragt:

- für die Jahre 2003 und Folgejahre den in der Beschwerde beantragten Verlustvortrag in Höhe von EUR 320.112,26 zu genehmigen*
- in eventu den (Rest-)Verlustvortrag zumindest in Höhe von EUR 278.137 (Entwicklung siehe oben, Fortschreibung auf Basis des Einkommensteuerbescheides 1994) zu berücksichtigen*
- im Sinne des Parteiengehörs sowie Akteneinsicht um Zustellung der Entwicklung der Verlustvorträge durch das Finanzamt (vortragsfähige Verluste laut Steuerbescheide aller Vorjahre, sowie Entwicklung durch den Abzug als Sonderausgaben), vor Beginn des mündlichen Erörterungstermins; nachdem das Finanzamt im ergänzenden Vorbringen die Jahre 2000 bis 2002 darstellt, darin die 1/5tel aus 1989/90 berücksichtigt, und auf die Berufungsentscheidung vom 13.11.2001 verweist (derzufolge es eine detaillierte Berechnung gibt) muss beim Finanzamt eine Berechnung vorliegen."*

Das **Finanzamt** übermittelte hierauf der Bf. die **Bescheidgrundlagen** aus der EDV für die Jahre **1998-2002**. Für die **Vorjahre** wären im Veranlagungsakt **keine Unterlagen** betreffend Verlustentwicklung vorhanden. Ebenso wenig liegt dem Finanzamt die Berechnung des Verlustabzuges, welche laut Begründungsteil der Berufungsvorentscheidung betreffend 1998 gesondert dem steuerlichen Vertreter übermittelt worden wäre, vor. Die Verluste aus 1989/1990, die in den Jahren 1998 bis 2002 zu berücksichtigen waren, wären vom Finanzamt aus den Kennzahlen laut Steuererklärungen übernommen worden.

Zumal sich aus dem Steuerakt mangels vorhandener Unterlagen keine neuen Erkenntnisse betreffend die Verlustentwicklung für die Vorjahre vor 1998 gewinnen

ließen, **verzichtete** die **Bf.** mit E-Mail vom 12.03.2018 auf **Akteneinsicht** und brachte nachfolgende **Stellungnahme vom 04.04.2018** ein:

"Als Ergänzung zur Beschwerde übermitteln wir beiliegend die Aufstellung der Verlustentwicklung auf Basis der Einkommensteuerbescheide 1989 bis 2002 (Einkommensteuerbescheide siehe Anhang). Die Einkommensteuerbescheide liegen seit 1989 vor. Daraus sind die jährlichen Verluste ersichtlich, sowie deren Verwendung (als Verlustabzug bzw. Sonderausgabe). Erstmals wurde 1993 ein Verlustabzug als Sonderausgabe im Einkommensteuerbescheid angeführt (dieser Wert ist nicht nachvollziehbar, und offensichtlich falsch). Der Wert des Jahres 1994 wurde aufgrund der Vorjahresverluste entwickelt (der Vortrag Ende 1993 betrug ATS 18.536.896 => dieser Wert scheint auch im Einkommensteuerbescheid 1994 auf). Nachdem 1994 erstmals der Verlustvortrag/abzug im Einkommensteuerbescheid in dieser Höhe aufscheint, kann davon ausgegangen werden, dass dieser Betrag 1994 vom Finanzamt erstmals kontrolliert und festgestellt wurde.

Wie aus der Entwicklung ersichtlich ist, wurde in den Einkommensteuerbescheiden der meisten Jahre bei der Position Sonderausgabe-Verlustabzug nichts angeführt. Wenn ein Wert angeführt wurde, ist dieser im Regelfall nicht vom Vorjahr ableitbar, und im Folgejahr nicht fortgerechnet. Laut VwGH-Erkenntnis 94/13/0011 vom 20.11.1996 wird ausgeführt: „auch der Betrag, der im jeweiligen Einkommensteuerbescheid als Sonderausgabe berücksichtigt worden ist, stellt eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache dar, über die mit Bindungswirkung für weitere Folgejahre entschieden wird“.

Nach Meinung des Finanzamtes würde es sich bei der Position „Sonderausgabe-Verlustabzug“ um den verbleibenden Verlustvortrag handeln, und es wird dabei auf den Einkommensteuerbescheid 1998 verwiesen (das sei der Ausgangspunkt für den künftig zustehenden Verlustvortrag). Auf die Frage warum nicht die Daten des Einkommensteuerbescheides des Jahres 1994 verwendet worden sind, wurde unter Verweis auf das oben zitierte VwGH-Erkenntnis vom 20.11.1996 mitgeteilt, dass „der zuletzt ergangene Einkommensteuerbescheid Bindungswirkung auf die Höhe des Verlustvortrages entfalten würde“, bzw. „dass der in der Position Sonderausgabe-Verlustabzug im Einkommensteuerbescheid ausgewiesene Betrag ebenfalls Bindungswirkung entfalten würde, und es sich bei diesem Betrag um die Reduktion des Verlustabzuges (als Sonderausgabe) handeln würde“. Diese zwei Aussagen widersprechen sich, und würden zu folgendem kurioseem Ergebnis führen:

Aussage: In der Position Sonderausgabe-Verlustabzug wäre der Verlustvortrag ausgewiesen, welcher für dieses und die Folgejahre zusteht, und Bindungswirkung hätte => aus der Übersicht der Einkommensteuerbescheide ist ersichtlich, dass in den meisten Jahren entweder kein Betrag ausgewiesen wird, oder ein Betrag

1. ausgewiesen wird dessen Entwicklung aus der Vergangenheit nicht nachvollziehbar ist und für die Folgejahre nicht fortgerechnet wurde => damit wären alle Bescheide mangelhaft bzw. falsch gewesen

2. Aussage: unter Verweis auf das VwGH-Erkenntnis würde der in der Position Sonderausgabe - Verlustabzug ausgewiesene Wert jenen Betrag darstellen, um welchen sich der Verlustabzug reduzieren würde => wenn beispielsweise im Jahr 1998 Einkünfte von ATS 1.201.320 ausgewiesen werden, und in der Position Sonderausgabe-Verlustabzug ein Wert von ATS - 11.945.473 => dann hätte dieser Sonderausgabenabzug iHv ATS - 11.945.473 „Bindungswirkung“ (dh der Verlustvortrag würde sich um diesen Betrag vermindern, und damit würde ein restlicher Verlustvortrag von ATS 0,00 übrig bleiben, da ja in dieser Position nach Aussage 1 der gesamte Verlustvortrag ausgewiesen würde) => diese Aussage kann aus dem VwGH-Erkenntnis nicht abgeleitet werden — gemeint ist vielmehr dass im Jahr 1998 maximal eine Reduktion des Verlustvortrages im Ausmaß der positiven Einkünfte, und damit um ATS 1.201.320 erfolgen kann => damit wird aber keine Aussage über die verbleibenden Verlustvorträge getroffen, bzw. kann es diesbezüglich auch keine Bindungswirkung geben

Wenn die 2. Aussage zutreffen sollte, würde dies auch den Aussagen des VwGH im Hinblick auf einen fiktiven Verlustabzug widersprechen, und es ist nicht davon auszugehen dass sich der VwGH selbst in seinen Erkenntnissen widerspricht! Durch den Sonderausgabenabzug kann kein negatives Einkommen entstehen, damit darf als Sonderausgabe maximal der Betrag der positiven Einkünfte abgezogen werden, und nur in diesem Ausmaß kann Bindungswirkung für Folgejahre entstehen (auch wenn im Einkommensteuerbescheid in der Position Sonderausgaben - Verlustabzug ein anderer/höherer/niedrigerer Wert steht). Ab 2001 ist maximal ein Verlustabzug von 75% möglich, damit werden (zumindest) seit diesem Zeitpunkt in der Position „Sonderausgabe - Verlustbezug“ im Einkommensteuerbescheid nur noch maximal 75% der Einkünfte ausgewiesen und abgezogen, so dass ein Einkommen von 25% verbleibt => dieser Verlustabzug (75% der Einkünfte) hat Bindungswirkung für die Folgejahre, so ist das VwGH-Erkenntnis vom 20.11.1996 auszulegen, und nichts anderes kann auch für die Vorjahre gelten. Damit ist aber auch klar definiert, dass in dieser Position nicht der Verlustvortrag ausgewiesen wird - die Höhe der Verlustvorträge kann nur von den Einkommensteuerbescheiden der Vorjahre abgeleitet werden."

Verlustentwicklung

in ATS		ATS	ATS	ATS		ATS	ATS
Jahr	Datum EstB	Einkünfte ATS	Sonderausgabe Verlustabzug	Einkommen		jährl. Änderung Verlustabzug	Saldo Verlustvortrag
bis 1988							-3.316.040
1989	12.08.1998	-2.382.571	0	0		-2.382.571	-5.698.611
1990	01.12.1998	-3.651.688	0	0		-3.651.688	-9.350.299
1991	30.03.1999	-5.957.679	0	0		-5.957.679	-15.307.978
1992	15.06.1999	-2.222.532	0	0		-2.222.532	-17.530.510
1993	10.11.1995	-1.006.386	-96.675	0		-1.006.386	-18.536.896
1994	31.01.2001	-283.689	-18.536.896	0		-283.689	-18.820.585
1995	05.07.1999	1.469.898	-16.643.852	0		1.469.898	-17.350.687
1996	10.03.1998	-2.852.390	0	0		-2.852.390	-20.203.077
1997	31.01.2001	-4.121.138	0	0		-4.121.138	-24.324.215
1998	13.11.2001	1.201.320	-11.945.473	0		1.201.320	-23.122.895
1999	07.06.2004	8.676.262	-11.657.025	0		8.676.262	-14.446.633
2000	29.07.2005	5.580.465	-4.014.087	1.566.378		5.580.465	-8.866.168
2001	19.04.2005	4.327.489	-1.101.922	3.225.567		3.245.617	-5.620.551
2002	19.04.2005	2.391.056	-912.872	1.478.184		1.793.292	-3.827.259

Im vor dem BFG abgehaltenen **Erörterungstermin am 22.05.2018** bringt die Bf. unter Verweis auf VwGH vom 26.11.2015, 2012/15/0038 vor, dass im Wesentlichen strittig sei, ob der in der Berufungsvorentscheidung 1998 als Verlustabzug (Sonderausgaben) ausgewiesene Betrag als Verlustvortrag (bis einschließlich 1997) Bindungswirkung hat. Nach Ansicht der Bf. wäre dieser Betrag (ATS 11,945.473) nicht der maßgebliche Verlustvortrag. Bindungswirkung habe nur der als Sonderausgabe abzugsfähige Verlustabzug. Von den akkumulierten Verlusten der Vorjahre (Verlustvortrag) ist in einem Gewinnjahr der in diesem Jahr als Verlustabzug ausgewiesene Betrag abzuziehen. Dieser als Sonderausgabe abzuziehende Betrag laut Einkommensteuerbescheid hat Bindungswirkung. Der in der Beschwerde vorentscheidung 1998 als Verlustabzug ausgewiesene Betrag in Höhe von ATS 11,945,473 hat keine Bindungswirkung, da es sich nicht um die akkumulierten Verluste laut Einkommensteuerbescheide bis 1997 handle. Es ergebe sich daraus nämlich ein Betrag von ATS 24,324.215.

Der **Amtsbeauftragte** überreicht persönlich einen **Schriftsatz anlässlich des Erörterungstermines** mit ergänzendem schriftlichen Vorbringen:

"Betreffend das oben angeführte Beschwerdeverfahren wird zum heutigen Erörterungstermin nachfolgendes ergänzendes Vorbringen erstattet:

Aufgrund einer Beschwerde des steuerlichen Vertreters gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 vom 11.07.2000 wurde mit BVE vom 13.11.2001 betreffend Einkommensteuer 1998 der Verlustabzug wie folgt festgesetzt:

Verlustabzug aus 1989/1990 (Kz 469): ATS 4.564.361,00

Verlustabzug ab 1991 (Kz 462): ATS 11.032.601,00

Als Begründung wurde in der BVE wie folgt ausgeführt:

""Der Verlustabzug gem. § 102 Abs 2 Z 2 EStG ist nur insoweit möglich, als die inländischen Betriebsstättenverluste die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte überstiegen haben. Die Höhe des Verlustabzuges wurde unter Zugrundelegung der beigebrachten deutschen Einkommensteuerbescheide ermittelt. Eine detaillierte Berechnung wird Ihrem Steuerberater gesondert übermittelt.""

Die gegenständliche BVE ist in Rechtskraft erwachsen.

Wie bereits ausgeführt hat der VwGH in der Entscheidung vom 20.11.1996, 94/13/0011 ausgeführt, dass die Höhe eines Verlustes mit rechtskraftfähiger Wirkung im Einkommensteuerbescheid des Verlustjahres festgesetzt wird. Es wird damit im Sinne des § 92 Abs. 1 lit. b BAO eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache festgestellt. Über die Höhe des Verlustes ist also für das Jahr abzusprechen, in welchem der Verlust entstanden ist, wobei der Bescheid dieses Jahres diesbezüglich bindende Tatbestandswirkung auch für die Folgejahre hat (vgl. das Erkenntnis vom 20. September 1977, 931/77, Slg. Nr 5159/F). Nichts anderes kann aber für den Umfang des Abzuges im jeweiligen auf die Entstehung des Verlustes folgenden Jahr gelten. Auch der Betrag, der im jeweiligen Einkommensteuerbescheid als Sonderausgabe berücksichtigt worden ist, stellt eine, abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache dar, über die mit Bindungswirkung für weitere Folgejahre entschieden wird.

Im Erkenntnis vom 26.11.2015, 2012/15/0038 führt der VwGH wiederum aus, dass der Ausspruch eines Verlustes im Einkommensteuerbescheid auf ein späteres Verlustabzugsverfahren derart einwirkt, dass der ursprüngliche Verlustausspruch für den nachfolgenden Verlustvortrag betragsmäßig verbindlich wird. Grundsätzlich nichts anderes gilt für den Umfang des Abzuges im jeweiligen auf die Entstehung des Verlustes folgenden Jahr: Auch der Verlustbetrag, der im jeweiligen Einkommensteuerbescheid als Sonderausgabe berücksichtigt worden ist, stellt eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache darstellt, über die mit Bindungswirkung für weiter Folgejahre entschieden wird. Dies gilt auch dann, wenn der im rechtskräftigen Einkommensteuerbescheid ausgewiesene Verlustbetrag objektiv unrichtig ist. Ist es dem Steuerpflichtigen zuzurechnen, dass im Einkommensteuerbescheid eines auf das Verlustentstehungsjahr folgenden Jahres der Verlustvortrag mit einem zu geringen Betrag als Sonderausgabe Berücksichtigung findet, verliert jener Betrag des vortragsfähigen Verlustes, der als Sonderausgabe hätte abgezogen werden können, seine Vortragsfähigkeit in Folgejahren. Im Übrigen wird auf das bisherige Vorbringen verwiesen. Es wird daher beantragt, die Beschwerden gegen die Jahre 2003 und 2004 als unbegründet abzuweisen."

Das Finanzamt führt ergänzend zur obigen Stellungnahme aus, dass im Jahr 2000 der von der Bf. eingetragene Verlustabzug in Höhe von ATS 3,101.215 im Einkommensteuerbescheid (Berufungsvorentscheidung vom 29.07.2005) zuzüglich des 1/5 von 1989 und 1990 in Höhe von ATS 912.872 in Summe somit ATS 4,014,087 übernommen wurde, auf Grund einer Änderung gemäß § 295 BAO für 1999 wäre jedoch ein Verlustabzug von lediglich ATS 2,980.763 zuzüglich des 1/5 von 1989/1990 zugestanden.

Gegen die grundsätzliche Abzugsfähigkeit der österreichischen Betriebsstättenverluste aus 1994 und 1997 bestünden seitens des Finanzamtes keine Bedenken. Auf Grund der für die Jahre 2000 bis 2002 durchzuführenden fiktiven Verlustverrechnungen bestünde jedoch für die Streitjahre 2003 und 2004 kein vortragsfähiger Verlust mehr.

Die Bf. zog im Rahmen des Erörterungstermines ihren Antrag auf Durchführung einer **mündlichen Verhandlung** zurück.

Beweiswürdigung:

Beweis wurde aufgenommen durch Einsicht in den Veranlagungsakt, in die Datenbank des Abgabensystems sowie die beigebrachten Unterlagen der Bf. und des Finanzamtes.

Sachverhalt:

Die in Deutschland ansässige, in Österreich beschränkt steuerpflichtige Bf. war bis zum Jahr 2005 an mehreren österreichischen Kommanditgesellschaften als Kommanditistin beteiligt und erzielte daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb. In einer der österreichischen Betriebsstätten (österreichische Kommanditbeteiligung) ist 1994 ein Verlust von EUR 20.616,48 und 1997 ein Verlust von EUR 299.494,78 angefallen. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2003 wurden diese Verluste in Höhe von gesamt EUR 320.111,26 unter der Kennzahl 462 einkommensmindernd geltend gemacht. Ein Antrag auf Berücksichtigung der österreichischen Betriebsstättenverluste 1994 bis 1997 wurde im Jahr 2004 bei der deutschen Finanzbehörde gestellt. Diese bestätigte in Schriftsätzen vom 26.05.2004, 09.12.2004 und 20.12.2017, dass diese Verluste in Deutschland steuerlich nicht berücksichtigt wurden. Die deutschen Zusammenveranlagungsbescheide (mit dem Ehemann der Bf.) ergeben für die Jahre 1994, 1996 und 1997 ein negatives Einkommen, für 1995 ein Einkommen von 0,00. Die Bf. isoliert betrachtet hatte 1994, 1995 und 1996 ein negatives Einkommen, 1997 ein positives Einkommen.

Die akkumulierten Ergebnisse der österreichischen Einkommensteuerbescheide - beginnend vom unter der Position "Verlustabzug" ausgewiesenen Betrag von ATS - 18,536.896 im Einkommensteuerbescheid 1994 bis einschließlich 1997 ergeben rechnerisch einen Betrag von ATS - 24,324.215. In der Berufungsvorentscheidung 1998 ist allerdings unter der Position "Verlustabzug" ein Betrag von ATS - 11,945.473 angeführt. Im Begründungsteil der Berufungsvorentscheidung wird unter Bezugnahme auf § 102 Abs. 2 Z 2 EStG ausgeführt, dass die Höhe des Verlustabzuges unter Zugrundelegung der deutschen Einkommensteuerbescheide ermittelt wurde. Die dem Steuerberater übermittelte detaillierte Berechnung ist nicht mehr verfügbar. Eine Datenbankabfrage betreffend Einkommensteuer 1998 ergab überdies, dass unter der Kennzahl 462 ein Verlustabzug ab 1991 in Höhe von ATS - 11,032.601, sowie unter der Kennzahl 469 ein Verlustabzug aus 1989/90 von ATS - 4,564.361 erfasst ist. Die Bescheiderlassungsdaten betreffend die einzelnen rechtskräftigen Einkommensteuerfestsetzungen für 1994 bis 2002 sind nicht chronologisch.

Rechtslage und Erwägungen

Hinsichtlich des nunmehr angefochtenen Einkommensteuerbescheides 2003 vom 20.08.2009 ("Änderung gemäß § 295 Abs. 1 BAO zu Bescheid vom 29.07.2005") wird vorausgeschickt, dass bei Änderungen gemäß § 295 Abs. 1 bzw. Abs. 2 der Bescheid nach jeder Richtung abgeändert werden kann. Er kann in vollem Umfang - abgesehen von den sich aus § 252 Abs 1 und 2 ergebenden Einschränkungen - mit Bescheidbeschwerde angefochten werden (vgl. *Ritz*, BAO⁶, § 295 Tz 8).

Verlustabzug dem Grunde nach:

Rechtsgrundlagen:

§ 102 Abs. 2 EStG 1988 in der maßgeblichen Fassung lautet:

Bei der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger gilt Folgendes:

Z 2 Satz 3 und 4

Der Verlustabzug (§ 18 Abs. 6 und 7) steht nur für Verluste zu, die in inländischen Betriebstätten entstanden sind, die der Erzielung von Einkünften im Sinne von § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dienen. Er kann nur insoweit berücksichtigt werden, als er die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte überstiegen hat.

Abkommen zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Schlussprotokoll zu Art. 24, lit. b (BGBl. III Nr. 182/2002), in Kraft mit 18.08.2002:

Erleiden in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Personen ab dem Wirtschaftsjahr 1990 (1989/90) Verluste in österreichischen Betriebsstätten, werden bis einschließlich des Wirtschaftsjahres 1997 (1996/97) entstandene Verluste nach den Vorschriften des § 2a Absatz 3 des deutschen Einkommensteuergesetzes berücksichtigt. Ab der Veranlagung 1994 unterbleiben Hinzurechnungen gemäß § 2a Absatz 3 dritter Satz des deutschen Einkommensteuergesetzes. Soweit eine steuerliche Verwertung nach diesen Vorschriften in der Bundesrepublik Deutschland nicht vorgenommen werden kann, weil bereits Rechtskraft eingetreten und eine Verfahrenswiederaufnahme wegen Ablaufes der Festsetzungsfrist nicht mehr möglich ist, ist eine Berücksichtigung in der Republik Österreich im Wege des Verlustabzugs zulässig. Ab dem Wirtschaftsjahr 1998 (1997/98) entstehende Verluste sind auf der Grundlage der Gegenseitigkeit im Betriebsstättenstaat zu berücksichtigen. Die vorstehenden Regelungen sind nur insoweit wirksam, als dies nicht zu einer Doppelberücksichtigung der Verluste führt.

Verordnung betreffend die Berücksichtigung von inländischen Betriebstättenverlusten deutscher Unternehmen (BGBl. II Nr. 97/2001)

§ 1. Erleiden in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Personen ab einem im Jahr 1998 endenden Wirtschaftsjahr Verluste in österreichischen Betriebsstätten, die

der Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb dienen, so sind Einkünfte aus der österreichischen Abgabepflicht dadurch auszuschneiden, dass diese Verluste ungeachtet der einschränkenden Bestimmungen des § 102 Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG 1988 nach Maßgabe des inländischen Rechtes insoweit als Sonderausgabe abgezogen werden, wie dies zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung erforderlich ist.

§ 2. § 1 gilt sinngemäß für Verluste, die ab einem im Jahr 1994, aber vor dem Jahr 1998 endenden Wirtschaftsjahr erlitten wurden, wenn in der Bundesrepublik Deutschland gemäß § 2a Abs. 3 deutsches Einkommensteuergesetz durch Hinzurechnung eine Nachversteuerung vorgenommen worden ist und durch eine Bestätigung der deutschen Steuerverwaltung der Nachweis erbracht wird, dass diese Hinzurechnung bei Anwendung des am 24. August 2000 unterzeichneten Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen nicht mehr rückgängig gemacht werden kann.

§ 3. Diese Verordnung ist auf Veranlagungszeiträume ab 1994 bis zum Wirksamwerden des am 24. August 2000 unterzeichneten Abkommens zwischen der Republik Österreich und der Bundesrepublik Deutschland zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen anzuwenden.

In einem paraphierten Entwurf für ein Anwendungsrundschreiben zu dem neuen Abkommen wird darauf aufmerksam gemacht, dass die Berücksichtigung österreichischer Betriebsstättenverluste nach § 2 a Abs 3 dEStG einen diesbezüglichen Antrag des deutschen Steuerpflichtigen in Deutschland voraussetzt. Der Steuerpflichtige hat kein Wahlrecht, ob er günstigerweise den Verlust in Deutschland im Antragsweg oder im Vortragsweg in Österreich geltend macht. Österreich lässt zwar subsidiär die Verlustverwertung rückwirkend bis in das Verlustentstehungsjahr 1994 zu, doch setzt dies voraus, dass sich der Steuerpflichtige primär um die Verlustberücksichtigung in Deutschland bemüht. Nur dann, wenn sich aus verfahrensrechtlichen Gründen die Verlustverwertung in Deutschland als nicht mehr möglich erweist, kann die Berücksichtigung in Österreich im Wege des Verlustvortrages erfolgen (vgl. SWI Heft-Nr 4/2001, 163).

Im Verhältnis zu Deutschland besteht vereinbartes Sonderrecht im Hinblick auf Betriebsstättenverluste. Zumal im „alten“ österreichisch-deutschen DBA kein Betriebsstättendiskriminierungsverbot enthalten war, wurde im Rahmen des Schlussprotokolls zum „neuen“ DBA eine allgemeine, „rückwirkende“ Regelung zur Berücksichtigung von österreichischen Betriebsstättenverlusten, die ab 1990 entstanden sind, getroffen. Die Verwaltungspraxis schränkt den Anwendungsbereich der Sondervereinbarung auf gewerbliche Betriebsstätten ein; Verluste aus land- und forstwirtschaftlichen Betriebsstätten oder Freiberuflerbetriebsstätten sind solcherart nicht erfasst.

Erkennbare Zielsetzung der protokollarischen Vereinbarung ist es, eine Einfachberücksichtigung von Verlusten sicherzustellen, umgekehrt aber auch eine

Doppelverwertung auszuschließen. Hintergrund dieser Vereinbarung war nämlich eine typischerweise eintretende Doppelbesteuerung aufgrund einer zweifachen Verlust nichtberücksichtigung: Nach der – durch das deutsche Steuerentlastungsgesetz grundsätzlich mit erstmaliger Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 1999 aufgehobenen – Bestimmung des § 2a Abs 3 dEStG konnte ein österreichischer abkommensrechtlich befreiter gewerblicher Betriebsstättenverlust in Deutschland zwar auf Antrag zunächst steuerlich berücksichtigt werden, es kam aber im Gewinnfall zu einer Nachversteuerung (Hinzurechnung), wenn im Betriebsstättenstaat ein Verlustvortrag im Allgemeinen möglich war; diese Bedingung wurde aufgrund der abstrakten Vortragsfähigkeit nach § 102 Abs 2 Z 2 EStG von der deutschen Praxis stets als erfüllt angesehen. Solcherart kam es i. d. R. zu einer Doppelbesteuerung: Ein Verlustvortrag in Österreich wurde auf Basis des § 102 Abs 2 Z 2 EStG aufgrund der Verwertbarkeit in Deutschland nach § 2a Abs 3 dEStG versagt; in Deutschland kam es umgekehrt aufgrund der abstrakten Vortragsfähigkeit zu einer Nachversteuerung im Gewinnfall und damit zu einer effektiven Rückgängigmachung der ursprünglich gewährten Verlustverwertung (vgl. SWI Heft-Nr. 10/2009, 477).

Im vorliegenden Beschwerdefall konnten die österreichischen Betriebsstättenverluste 1994 und 1997 in Deutschland trotz der - nachträglich im Jahr 2004 - gestellten Anträge nicht berücksichtigt werden. In Österreich wurde der Verlustabzug mit der Begründung versagt, dass es die Bf. aus eigenem Verschulden unterlassen habe, sich um die Verlustverwertung in Deutschland zu kümmern. Damit käme es aber zu einer Doppelnichtberücksichtigung der Verluste, dies würde aber der im oben dargestellten Sonderrecht Deutschland - Österreich geregelten Intention widersprechen. Nicht zuletzt ist auch die Verlustverwertung in Österreich im Kontext mit der seitens der Bf. angezogenen unionsrechtlichen Niederlassungsfreiheit zuzulassen. Auch das Finanzamt hat im Rahmen des Erörterungstermines aus all diesen Erwägungen die Berücksichtigung der beschwerdegegenständlichen Verluste in Österreich dem Grunde nach anerkannt.

Verlustabzug der Höhe nach:

Rechtsgrundlagen:

§ 18 Abs. 6 lautet in der maßgeblichen Fassung:

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

- wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und*
- soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.*

Die Höhe des Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln.

Jakom/Baldauf EStG, 2018, § 18 Rz 166ff dazu auszugsweise:

Zu den Sonderausgaben zählen (mit Beschränkungen, s Rz 179) auch Verluste, die in vorangegangenen Jahren entstanden sind (VwGH 28.4.04, 2001/14/0162), soweit sie

nicht bereits bei der Veranlagung solcher Jahre berücksichtigt wurden. Der Verlustabzug ist zwingend, dh. gegebenenfalls von Amts wegen vorzunehmen, und zwar nach Abzug aller anderen Sonderausgaben (EStR 4504), zum frühestmöglichen Zeitpunkt (VwGH 20.9.77, 931/77) und in höchstmöglichem Ausmaß (kein Wahlrecht; VwGH 19.9.13, 2012/15/0014). Ist ein Abzug trotz der Möglichkeit hierzu (in früheren Jahren) unterblieben, darf nur mehr der Restbetrag berücksichtigt werden (fiktiver Verlustabzug; VwGH 19.9.13, 2012/15/0014 mwN; BFG 22.4.15, RV/5101210/2011; Hirschler/Sulz/Oberkleiner BFGJ 15, 279).....

Der Abzug ist ab der Veranlagung 2001 bis einschließlich der Veranlagung 2013 (§ 124b Z 248) durch eine Vortragsgrenze von 75 % des Gesamtbetrags der Einkünfte des jeweiligen Kalenderjahres begrenzt. Dies gilt auch für Verluste im Sinne des § 117 Abs. 7 zweiter Satz insoweit, als diese Verluste wegen der Vortragsgrenze nicht abgezogen werden können (vgl. § 2 Abs. 2b).

Bei der Veranlagung für die Jahre 1996 und 1997 ist ein Verlustabzug (§ 18 Abs. 6 und 7) nicht zulässig. In den Kalenderjahren 1989 und 1990 entstandene Verluste sind, soweit sie nicht bis zur Veranlagung 1995 abgezogen worden sind, zu je einem Fünftel bei den Veranlagungen der Jahre 1998 bis 2002 abzuziehen (vgl. § 117 Abs. 7).

VwGH 26.11.2015, 2012/15/0038 auszugsweise:

„Gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 in der im Beschwerdefall anzuwendenden Fassung des StruktAnpG 1996, BGBl. Nr. 201, sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind, wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Der Verlustabzug ist - unter Beachtung der Verrechnungsgrenze des § 2 Abs. 2b EStG 1988 - von Amts wegen im ersten Jahr vorzunehmen, in welchem der Gesamtbetrag der Einkünfte nach Abzug der anderen Sonderausgaben einen positiven Betrag ergibt. Ein allfälliger Rest ist bei Vorliegen hinreichender Einkünfte im jeweils nächstfolgenden Jahr abzuziehen. Die gesetzliche Vorschrift für den Verlustabzug gibt dem Abgabepflichtigen kein Wahlrecht, wann er von dem Recht des Verlustabzuges Gebrauch machen will. Ein Verlustvortrag ist daher auch insoweit zwingend geltend zu machen, als er das Jahreseinkommen unter jene Grenze absenkt (derzeit 11.000 EUR), ab der nach § 33 EStG 1988 überhaupt Steuerpflicht ausgelöst wird, auch wenn diesfalls der Verbrauch des Verlustvortrags keine Minderung der Steuerlast zur Folge hat. Unterbleibt der Verlustabzug, obwohl eine Verrechnungsmöglichkeit bestand, darf in den Folgejahren grundsätzlich nur der Restbetrag berücksichtigt werden; es ist also gegebenenfalls ein fiktiver Verlustabzug zu rechnen (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 20. September 1977, 931/77, VwSlg 5159/F, und vom 19. September 2013, 2012/15/0014, mwN).....

Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird im Einkommensteuerbescheid des Verlustjahres die Höhe eines Verlustes mit rechtskraftfähiger Wirkung festgesetzt. Es wird damit im Sinne des § 92 Abs. 1 lit. b

BAO eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache festgestellt. Der Ausspruch eines Verlustes im Einkommensteuerbescheid wirkt auf ein späteres Verlustabzugsverfahren derart ein, dass der ursprüngliche Verlustausspruch für den nachfolgenden Verlustvortrag betragsmäßig verbindlich wird (vgl. z.B. das Erkenntnis vom 20. Februar 2008, 2006/15/0026, VwSlg 8310/F, mwN). Grundsätzlich nichts anderes gilt für den Umfang des Abzuges im jeweiligen auf die Entstehung des Verlustes folgenden Jahr: Auch der Verlustbetrag, der im jeweiligen Einkommensteuerbescheid als Sonderausgabe berücksichtigt worden ist, stellt eine abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache dar, über die mit Bindungswirkung für weitere Folgejahre entschieden wird (vgl. das Erkenntnis vom 20. November 1996, 94/13/0011, sowie Hofstätter/Reichel, EStG 1988, § 18 Abs. 6 und 7 Tz 4). In diesem Zusammenhang ist allerdings zu beachten, dass - wie oben ausgeführt - kein Wahlrecht für die Geltendmachung des Verlustvortrages bzw. für das Jahr, in welchem der Verlustvortrag abgezogen werden soll, besteht. Ist es dem Steuerpflichtigen zuzurechnen, dass im Einkommensteuerbescheid eines auf das Verlustentstehungsjahr folgenden Jahres der Verlustvortrag mit einem zu geringen Betrag als Sonderausgabe Berücksichtigung findet, verliert jener Betrag des vortragsfähigen Verlustes, der als Sonderausgabe hätte abgezogen werden können, seine Vortragsfähigkeit in Folgejahren.....so kommt der Feststellung des Verlustes im Einkommensteuerbescheid der Vorrang zu, weil ein allfälliger Ausgleich des Verlustes mit positiven Einkünften des betreffenden Jahres im Einkommensteuerbescheid erfolgt und nur der danach verbleibende Betrag vortragsfähig ist. Dies gilt auch dann, wenn der im rechtskräftigen Einkommensteuerbescheid ausgewiesene Verlustbetrag objektiv unrichtig ist (vgl. das Erkenntnis vom 20. Februar 2008, 2006/15/0026, VwSlg 8310/F)..... der Ausspruch des Einkommensteuerbescheides über das Ausmaß der Verrechnung des Verlustvortrages die Feststellung einer abgabenrechtlich bedeutsamen Tatsache im Sinne des § 92 Abs. 1 lit. b BAO dar und ist damit für das Verlustabzugsverfahren der Folgejahre betragsmäßig verbindlich“.

Im **Schriftsatz vom 23.02.2018** vertritt die Bf. unter Hinweis auf die hg Rechtsprechung, VwGH 20.11.1996, 94/13/0011, dass Bindungswirkung entgegen der Ansicht des Finanzamtes nicht die in den Einkommensteuerbescheiden angeführte Position Verlustabzug als Restbetrag der vortragsfähigen Verluste entfalten würde, sondern nur der als Verlustabzug bzw. Sonderausgabe „verbrauchte“ Teil des Verlustvortrages.

Die Bf geht in ihrer Argumentation vom, unter den Sonderausgaben erfassten Verlustabzug von ATS 18,536.896 laut rechtskräftigem Einkommensteuerbescheid 1994 vom 31.01.2001 aus und addiert dazu ATS 5,787.319 (Summe der Verluste 1994, 1996 und 1997 abzüglich des Jahresgewinnes 1995), woraus sich ein Verlustvortragsgesamtvolumen seit 1994 bis einschließlich 1997 von ATS 24,324.215 ergäbe.

Im Sinne des **Vorbringens der Bf. vom 04.04.2018**, wonach die Höhe der Verlustvorträge nur von Einkommensteuerbescheiden der Vorjahre abgeleitet werden kann, listet die Bf. in einer Tabelle alle ab 1989 entstandenen Verluste laut von ihr beigebrachter einzelner

Einkommensteuerbescheide, welche dem FA bis einschließlich 1993 nicht mehr zur Verfügung stehen, auf, wobei sie von einem Ausgangsverlustvortrag bis 1988 von ATS - 3,316.040 ausgeht. Bis Ende 1993 findet sich darin ein bis dahin aufgelaufener Verlustvortrag von ATS - 18,536.896, ein Betrag, welcher mit dem unter der Position „Verlustabzug“ angeführten Betrag im Rahmen des Einkommensteuerbescheides 1994 übereinstimmt. Zählt man zu diesen bis 1993 entstandenen Verlusten den Verlust 1994 von ATS - 283.689 hinzu, so ist aus der Tabelle ein für die Einkommensteuerveranlagung 1995 zur Verfügung stehender Verlustvortrag von ATS - 18,820.585 zu ersehen. Im Einkommensteuerbescheid 1995 ist das Verlustvortragsvolumen bis Ende 1994 allerdings lediglich mit ATS - 16,643.852 ausgewiesen. Dieser Bescheid erwuchs in Rechtskraft. Auf Grund der positiven Einkünfte 1995 von ATS 1,469.898 verminderte sich für 1996 laut tabellarischer Darstellung der Bf. das Verlustvortragsvolumen auf ATS - 17,350.687. Die Verluste 1996 von ATS - 2,852.390 und 1997 von ATS - 4,121.138 ließen laut Tabelle der Bf. das Vortragsvolumen für 1998 wieder auf ATS - 24,324.215 ansteigen. Dieser Betrag differiert allerdings mit dem in der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuerbescheid 1998 unter der Position „Verlustabzug“ ausgewiesenen Betrag von ATS - 11,945.473, welcher sich aus einem Verlustvortrag von ATS - 11,032.601 zuzüglich des 1/5 von 89/90 in Höhe von ATS - 912.872 (vgl. § 117 Abs. 7) zusammensetzt. Die Berufungsvorentscheidung, zu welcher laut Begründungsteil eine detaillierte Berechnung an den Steuerberater übermittelt wurde, erwuchs in Rechtskraft. Die in der Verlustverrechnung der Folgejahre aufscheinenden Beträge sind konsistent in dem Sinn, dass das für das Veranlagungsjahr zur Verfügung stehende Vortragsvolumen mit jenem des Folgejahres unter Berücksichtigung des jeweiligen Ergebnisses des Vorjahres korreliert, wobei auch die 1/5 -Verluste aus 89/90 in den Veranlagungsjahren 1998 bis 2002 jeweils berücksichtigt wurden.

Im Begründungsteil der Berufungsvorentscheidung zur Einkommensteuer 1998 ist unter Verweis auf § 102 Abs. 2 Z 2 EStG, wonach ein Verlustabzug nur insoweit möglich ist, als die inländischen Betriebsstättenverluste die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte überstiegen haben, zu lesen, dass die Höhe des Verlustabzuges unter Zugrundelegung der beigebrachten deutschen Einkommensteuerbescheide ermittelt wurde. Mangels nicht mehr vorliegender Unterlagen, aber auf Grundlage dieser Begründung ist erschießbar, dass das Finanzamt die Verlustvortragsberechnung unter Beachtung der ab dem Kalenderjahr 1990 anzuwendenden Bestimmung des § 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz, wiedereingeführt durch das StruktAnpG 1996 (BGBl. 201/1996), neu erstellt hat.

Im **Schriftsatz vom 04.04.2018** führt die Bf. unter 2. Aussage aus: *„unter Verweis auf das VwGH-Erkenntnis (VwGH 20.11.1996, 94/13/0011) würde der in der Position Sonderausgabe - Verlustabzug ausgewiesene Wert jenen Betrag darstellen, um welchen sich der Verlustabzug reduzieren würde => wenn beispielsweise im Jahr 1998 Einkünfte von ATS 1.201.320 ausgewiesen werden, und in der Position Sonderausgabe-Verlustabzug ein Wert von ATS - 11.945.473 => dann hätte dieser Sonderausgabenabzug*

iHv ATS - 11.945.473 „Bindungswirkung“ (dh der Verlustvortrag würde sich um diesen Betrag vermindern, und damit würde ein restlicher Verlustvortrag von ATS 0,00 übrig bleiben, da ja in dieser Position nach Aussage 1 der gesamte Verlustvortrag ausgewiesen würde) => diese Aussage kann aus dem VwGH-Erkenntnis nicht abgeleitet werden — gemeint ist vielmehr dass im Jahr 1998 maximal eine Reduktion des Verlustvortrages im Ausmaß der positiven Einkünfte, und damit um ATS 1.201.320 erfolgen kann => damit wird aber keine Aussage über die verbleibenden Verlustvorträge getroffen, bzw. kann es diesbezüglich auch keine Bindungswirkung geben“.

Die im Einkommensteuerbescheid (hier konkret in der Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 1998) unter der Überschrift Sonderausgaben § 18 EStG ausgewiesene Position Verlustabzug in Höhe von ATS - 11.945.473 bezieht sich auf das bis Ende 1997 aufgelaufene Verlustvortragsvolumen. Dieses kann 1998 betreffend nur in Höhe der (positiven) Einkünfte in Höhe von ATS 1,201.320,-- als Sonderausgabe ausgeschöpft werden. Dass dies auch tatsächlich so erfolgte, belegt der nachfolgende Einkommensteuerbescheid 1999 vom 07.06.2004. Der darin unter der Überschrift „Sonderausgaben § 18 EStG“ ausgewiesene Verlustabzug im Sinne der bis Ende 1998 zur Verfügung stehenden vortragsfähigen Verluste in Höhe von ATS - 11,657.025 setzt sich nämlich aus dem nach Abzug der Einkünfte 1998 in Höhe von ATS 1,201.320 vom für 1998 zur Verfügung stehenden Vortragsvolumen von ATS -1 1.945.473 für 1999 verbleibenden Verlustvortragsvolumen von ATS - 10.744.153 zuzüglich des 1/5 Verlustes von ATS - 912.872 zusammen und beträgt sohin ATS - 11,657.025.

Wenn die Bf. der Ansicht ist, dass der in der Berufungsvorentscheidung 1998 als Verlustabzug angeführte Betrag von ATS 11,945.473 im Lichte der Verlust- und Verlustvortragsentwicklung der Vorjahre nicht konsistent sei, das Finanzamt die Verlustentwicklung nicht korrekt ermittelt hätte und der Stand des Verlustvortrages laut Einkommensteuerbescheid 1994 in Höhe von ATS 18,536.896 als Ausgangswert/ Minimalansatz heranzuziehen wäre, so ist dem zu entgegenen:

Einerseits argumentiert die Bf., dass im Sinne der oben zitierten Rechtsprechung lediglich der bescheidmäßige Ausspruch eines Verlustes im Verlustentstehungsjahr sowie der Umfang des Abzuges im jeweiligen auf das Verlustentstehungsjahr folgenden Jahr rechtsverbindlich wären, nicht jedoch die in den Bescheiden unter der Überschrift Sonderausgaben angeführte Position des Verlustabzuges. Andererseits baut die Bf. selbst ihre Darstellung der Verlustentwicklung auf Basis des im Einkommensteuerbescheid 1994 unter „Verlustabzug“ ausgewiesenen Betrages von ATS - 18,536.896 als Summe der bis dahin aufgelaufenen vortragsfähigen Verluste auf, ein Betrag, eine Position, die ihrer Ansicht nach jedoch keine Rechtsverbindlichkeit haben sollte.

Vor dem Hintergrund der oben angeführten Rechtsprechung ist der in der Berufungsvorentscheidung 1998 ausgewiesene Betrag von ATS —11,945.473 als abgabenrechtlich bedeutsame Tatsache iSd § 92 Abs. 1 lit b BAO für das Verlustabzugsverfahren der Folgejahre betragsmäßig verbindlich. Dies gilt auch, wenn der im rechtskräftigen Einkommensteuerbescheid (hier Berufungsvorentscheidung betreffend

Einkommensteuer 1998) ausgewiesene Verlustbetrag objektiv unrichtig ist. Es wäre der Bf. unbenommen gewesen, die Berufungsvorentscheidung betreffend Einkommensteuer 1998 zu bekämpfen. Dass der Verlustvortrag in der Berufungsvorentscheidung zu niedrig ausgewiesen wäre, habe sich die Bf. zuzurechnen, etwaige höhere darin nicht berücksichtigte vortragsfähige Verluste verlieren ihre Vortragsfähigkeit in den Folgejahren (vgl. VwGH 26.11.2015, 2012/15/0038).

Die Tatsache, dass eine Berücksichtigung der Verluste 1994 und 1997 in Deutschland nicht mehr möglich war, gelangte der Bf. durch Schriftsatz der deutschen Finanzbehörde vom 26.05.2004 bzw 09.12.2004 zur Kenntnis. Wie das Finanzamt zutreffend ausführt, waren die Einkommensterverfahren 2000 bis 2002 durch Änderungen mittels Bescheiden gemäß § 295 BAO jeweils vom 19.04.2005 offen. Wie im eingangs im Erwägungsteil erwähnt, können Bescheide gemäß § 295 BAO nach jeder Richtung abgeändert werden, sind durch Bescheidbeschwerde vollumfänglich anfechtbar. Überdies wurde der ESt-Bescheid 2000 (§ 295-Bescheid) mit Berufung vom 24.05.2005 angefochten und mit Berufungsvorentscheidung vom 29.07.2005 erledigt. Im Sinne der oben angeführten Rechtsprechung, wonach ein Verlustabzug zum frühestmöglichen Zeitpunkt im höchstmöglichen Ausmaß vorzunehmen ist, hätte die Bf. in Kenntnis der Information der deutschen Finanzbehörde bereits in diesen offenen ESt-Verfahren 2000 bis 2002 die beschwerdegegenständlichen Verluste aus 1994 und 1997 als Verlustabzug geltend machen müssen.

Hinsichtlich der Vornahme der fiktiven Verlustverrechnung betreffend die beschwerdegegenständlichen Verluste von EUR 320.111,26 in den Jahren 2000 bis 2002 verweist das BFG, um Wiederholungen zu vermeiden, auf die Darstellung im Rahmen des Schriftsatzes des Finanzamtes vom 01.02.2018.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer 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.

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungswesentlich sind, sind sie durch die im Erkenntnis zitierte höchstgerichtliche Rechtsprechung ausreichend geklärt, nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die Auslegung des Gesetzes ist unstrittig. Damit liegt kein Grund vor, eine Revision zuzulassen.

