

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende R. und die weiteren Senatsmitglieder 123, in der Beschwerdesache Bf., vertreten durch Stb., gegen die Bescheide des FA betreffend Zurückweisung eines Antrages auf Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2003 sowie Einkommensteuer für das Jahr 2007 in der Sitzung am 21. April 2015 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung, zu Recht erkannt:

Der Beschwerde gegen die Zurückweisung eines Antrages auf Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2003 wird stattgegeben. Der angefochtene Bescheid wird aufgehoben.

Der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2007 wird im Sinne der Beschwerdeverentscheidung vom 24. Februar 2010 abgeändert.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) ist deutscher Staatsbürger ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Österreich. Er erzielt gemäß § 188 BAO einheitlich und gesondert festgestellte Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus einer Beteiligung als Kommanditist an einer deutschen Personengesellschaft mit Niederlassung in Österreich (Betriebsstätte) und unterliegt mit diesen der beschränkten Einkommensteuerpflicht.

In der am 23. März 2009 eingereichten Einkommensteuererklärung für 2007 machte er u. a. einen Verlustabzug in Höhe von € 901.295,43 geltend, den das Finanzamt im Einkommensteuerbescheid vom 20. August 2009 mit folgender Begründung nicht berücksichtigte.

„Die Verlustabzüge sind in jener Höhe zu berücksichtigen, in der sie in den Jahren der Entstehung der Verluste bescheidmäßig festgestellt wurden.

In den Vorjahren haben Sie keine Verlustveranlagungen beantragt. Mangels Vorliegens entsprechender Einkommensteuerbescheide in denen Ihre Verluste festgestellt wurden

konnte der geltend gemachte Verlustabzug in Höhe von € 901.295,43 steuerlich nicht berücksichtigt werden.“

Dagegen wurde am 1. September 2009 Berufung erhoben. Im bekämpften Bescheid sei der Verlustabzug als Sonderausgabe in Höhe von 75 % des steuerpflichtigen Einkommens (75 % von € 203.032,58 = € 152.274,44) nicht abgezogen worden. Dies mit der Begründung, dass die Verlustveranlagungen für die Jahre 2002 bis 2006 (insgesamt € 901.295,43) nicht beantragt worden seien.

Die steuerliche Vertretung des Bf. habe am 20. Jänner 2004 beim damals zuständigen Finanzamt die Einkommensteuererklärung für beschränkt Steuerpflichtige für 2002 mit einem Ergebnis von € -106.324,79 eingereicht. Daraufhin sei die in Kopie beiliegende Stellungnahme des damaligen Finanzamtes Wien erfolgt, wonach eine Steuernummer nur zu vergeben sei, wenn die in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte mehr als € 3.630,00 betragen. Infolgedessen seien bisher keine Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2003 bis 2006 abgegeben worden. In der Feststellungserklärung E6 seien die negativen Einkünfte des Bf. jedoch beginnend mit 2002 bis 2006 jedes Jahr erklärt und auch gemäß § 188 BAO festgestellt worden (siehe beiliegende Bescheidkopien der Jahre 2002 bis 2006).

Es werde diesbezüglich die Veranlagung der Verluste der Jahre 2002 bis 2006 beantragt. Die Erklärungen werden umgehend per Finanzonline eingereicht, die Erklärung 2002 sei, wie oben erwähnt, bereits am 20. Jänner 2004 beim damals zuständigen Finanzamt eingereicht worden.

Es werde um Änderung der Einkommensteuerveranlagung 2007 wie folgt ersucht:

	€
Steuerpflichtige Einkünfte aus Gewerbebetrieb (entsprechend Feststellungsbescheid vom 25.3.2009	203.032,58
Ab: Verlustabzug (75 %)	-152.274,44
Zu: Hinzurechnung gemäß § 102 Abs. 3 EStG	+8.000,00
Zu versteuerndes Einkommen 2007	58.758,14

Mit Bescheid vom 8. Jänner 2010 wies das Finanzamt den „Antrag vom 1. 9. 2009 auf Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2003“ zurück. *„Da ihr Antrag nicht innerhalb der gesetzlichen Frist (bis Ende des fünften Jahres nach Entstehen des Abgabenanspruchs, das bedeutet bis Ende des Jahres 2008) eingebracht wurde, war der Antrag als verspätet zurückzuweisen.“* Mit gleichlautender Begründung wurde zunächst auch der Antrag auf Veranlagung der Einkommensteuer 2002 zurückgewiesen.

Dagegen wurde am 5. Februar 2010 Berufung erhoben. Entsprechend Ritz (BAO-Kommentar zu § 207 Rz 7) könne die Bemessungsverjährung dann nicht eintreten, wenn die Einkommensteuererklärung rechtzeitig vor Eintritt der Bemessungsverjährung beim zuständigen Finanzamt eingereicht worden sei, da der Antragsbegriff des § 209a

Abs. 2 BAO weit – die Steuererklärung umfassend – auszulegen sei. Dies treffe auf die Einkommensteuererklärung 2002 vollinhaltlich zu. Wie bereits dargestellt, sei die Erklärung für das Jahr 2002 am 20. Jänner 2004 beim zuständigen Finanzamt eingereicht worden, woraufhin das Finanzamt mitgeteilt habe, dass eine Steuernummer nur zu vergeben sei, wenn die in Österreich steuerpflichtigen Einkünfte mehr als € 3.630,00 betragen.

Betreffend die Verlustveranlagung des Jahres 2003 beziehe man sich auf den „Treu und Glaubensgrundsatz“, wonach aufgrund der Sichtweise des Finanzamtes dem Bf. die Anlage einer Steuernummer im Falle negativer Einkünfte verwehrt worden sei. Aus diesem Grund sei die Einkommensteuererklärung 2003 mit einem Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe von € 188.477,05 erst nachträglich am 1. September 2009 im Zuge des Berufungsverfahrens gegen den Einkommensteuerbescheid 2007 eingegeben worden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 24. Februar 2010 setzte das Finanzamt die Einkommensteuer für 2007 der Berufung folgend fest. In der Begründung wurde dargelegt:

Die Verlustabzüge sind in jener Höhe zu berücksichtigen, in der sie in den Jahren der Entstehung der Verluste bescheidmäßig festgestellt wurden.

Der Antrag auf Einkommensteuerveranlagung 2003 wurde mit Bescheid vom 08.01.2010 als verspätet zurückgewiesen, weil er nicht innerhalb der gesetzlichen Frist eingebracht worden ist. Der Verlust aus dem Jahr 2003 in Höhe von € 188.477,05 konnte demnach steuerlich nicht berücksichtigt werden.

Der Verlustabzug 2007 beträgt somit richtig 712.818,38. Er wurde wie folgt berechnet:

Verlust 2002	-106.324,79
Verlust 2004	-342.405,56
Verlust 2005	-185.586,71
Verlust 2006	-78.501,32
	-712.818,38

Dagegen stellte der Bf. am 23. März 2010 einen Antrag auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Der Berufung vom 1. September 2009 sei nur teilweise stattgegeben worden. In der Begründung sei erneut der Verlustabzug für das Jahr 2003 in Höhe von € 188.477,05 mit dem Hinweis des zu spät eingelangten Antrages nicht anerkannt worden. Die betragliche Veranlagung der Einkommensteuer 2007 selbst sei nunmehr berufungsgemäß erfolgt. Gleichfalls werde die Berufung gegen den Zurückweisungsbescheid über die Einkommensteuer 2003 vom 8. Jänner 2010 beigelegt. Es werde um Anerkennung des Verlustes aus 2003 ersucht.

In der mündlichen Verhandlung wurde seitens der steuerlichen Vertretung des Bf. ergänzend vorgebracht, dass im Jahr 2005 ein Feststellungsbescheid ergangen sei,

welcher Bindungswirkung entfalte. In diesem Zusammenhang werde auch auf die Ausführungen von *Ritz* zu § 193 Rz 6 verwiesen. Weiters sei davon auszugehen, dass im gegenständlichen Fall die fünfjährige Festsetzungsverjährungsfrist zur Anwendung komme, wobei der im Jahr 2005 ergangene Feststellungsbescheid diese Verjährungsfrist um ein Jahr verlängere. Soweit im Vorlagebericht § 41 Abs. 2 EStG eingewendet werde, werde darauf verwiesen, dass dieser im gegenständlichen Fall keine Anwendung finde, zumal für beschränkt Steuerpflichtige § 102 EStG maßgebend sei.

Die Vertreterin des Finanzamtes verwies auf die bisherigen Ausführungen im Akt und merkte ergänzend an, dass der Antrag an eine Frist gebunden sei, unabhängig von der Festsetzungsverjährung. Es sei praktisch schon im Vorfeld zu beurteilen, ob der Antrag rechtzeitig gestellt worden sei. Der vom steuerlichen Vertreter vorgebrachte Einwand in Bezug auf § 41 EStG sei berechtigt, es sei dies offenbar auf einen Irrtum zurückzuführen, und sei § 42 EStG gemeint gewesen.

Es wurde erwogen:

Vorauszuschicken ist, dass die gegenständlichen, am 31. Dezember 2013 beim unabhängigen Finanzsenat anhängig gewesenen Berufungen gemäß § 323 Abs. 38 erster Satz BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

1. Beschwerde gegen die Zurückweisung eines Antrages auf Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2003:

Nach § 1 Abs. 3 EStG 1988 sind natürliche Personen, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben beschränkt steuerpflichtig. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die in § 98 EStG aufgezählten Einkünfte. Nach § 98 Abs. 1 Z 3 unterliegen Einkünfte aus Gewerbebetrieb, für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird der beschränkten Steuerpflicht.

Veranlagungspflichtig sind „Einkünfte eines beschränkt Steuerpflichtigen, von denen kein Steuerabzug vom Arbeitslohn, vom Kapitalertrag oder nach §§ 99 bis 101 vorzunehmen ist“ (§ 102 Abs. 1 Z 1 EStG).

§ 102 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, welcher eine fünfjährige Antragsfrist normiert, betrifft ausschließlich Einkünfte, von denen eine Lohnsteuer nach § 70 Abs. 2 oder eine Abzugssteuer nach § 99 Abs. 1, 3, 4, 5 oder 6 zu erheben ist und ist somit im gegenständlichen Fall nicht anwendbar.

Die Veranlagung setzt Erklärungspflicht (§ 42) voraus. Gemäß § 42 Abs. 2 EStG 1988 besteht für beschränkt Steuerpflichtige eine Erklärungspflicht, wenn sie vom Finanzamt dazu aufgefordert werden oder die gemäß § 102 zur Einkommensteuer zu veranlagenden inländischen Einkünfte – in der für das Jahr 2003 geltenden Fassung – mehr als € 3.630,00 betragen.

Über Abgabenerklärungen ist ein Bescheid auch dann zu erlassen, wenn keine Abgaben festzusetzen sind. Dies gilt unabhängig davon, ob die Abgabenerklärung freiwillig oder über behördliche Aufforderung eingereicht wird.

Gemäß § 207 Abs. 2 iVm § 208 Abs. 1 lit. a BAO verjährt das Recht die Einkommensteuer festzusetzen nach Ablauf von fünf Jahren ab jenem Jahr, in dem der Abgabenanspruch entstanden ist. Gemäß § 209 Abs. 1 BAO idF AbgÄG 2004, BGBl I 2004/180 verlängert sich die Verjährungsfrist ab 1.1.2005 durch eine nach außen gerichtete Amtshandlung zur Durchsetzung des Abgabenanspruches um ein Jahr. Die Verjährungsfrist verlängert sich jeweils um ein weiteres Jahr, wenn solche Amtshandlungen in einem Jahr vorgenommen werden, bis zu dessen Ablauf die Verjährungsfrist verlängert ist. Die absolute Verjährungsfrist beträgt gem. § 209 Abs. 3 BAO idF AbgÄG 2004 zehn Jahre.

Feststellungsbescheide verlängern die Verjährungsfrist für jene Abgabenansprüche, die von den Feststellungsbescheiden abgeleitet sind (betreffend – auch von einem für die Erhebung der „abgeleiteten“ Einkommensteuernicht örtlich zuständigen Finanzamt erlassene – Feststellungsbescheide gem. § 188 BAO (zB VwGH 28.2.1995, 95/14/0021; *Ritz*, BAO ⁵, § 209 Tz 12).

Der das Streitjahr 2003 betreffende Feststellungsbescheid für die KG, an der der Bf. beteiligt ist, und auch die ihn betreffende Tangente, sind am 14. Februar 2005 ergangen. Damit hat sich die Verjährungsfrist für die Einkommensteuer 2003 um ein Jahr – somit bis Ende 2009 – verlängert. Die am 1. September 2009 eingereichte Einkommensteuererklärung für das Jahr 2003 war daher fristgerecht.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

2. Beschwerde gegen den Einkommensteuerbescheid 2007:

Im Vorlageantrag hat der Bf. eingewendet, der *Berufung sei nur teilweise stattgegeben* worden. In der Begründung sei erneut der Verlustabzug für das Jahr 2003 in Höhe von € 188.477,05 mit dem Hinweis des zu spät eingelangten Antrages nicht anerkannt worden.

Feststellungen dahingehend, dass es zu Doppelverlustwertungen gekommen ist, hat das Finanzamt nicht getroffen und bestehen laut Aktenlage keine Anhaltspunkte für eine derartige Annahme.

Gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgaben Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug) und – neben anderen Voraussetzungen – nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt werden konnten.

Gemäß § 2 Abs. 2b leg. cit. gilt, wenn bei Ermittlung des Einkommens Verluste zu berücksichtigen sind, die in vorangegangenen Jahren entstanden sind, Folgendes:

1. In vorangegangenen Jahren entstandene und in diesen Jahren nicht ausgleichsfähige Verluste, die mit positiven Einkünften aus einem Betrieb oder einer Betätigung zu verrechnen sind, können nur im Ausmaß von 75% der positiven Einkünfte verrechnet

werden (Verrechnungsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht verrechnet werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Verrechnungsgrenze zu verrechnen.

2. Vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 können nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen. Dies gilt auch für Verluste im Sinne des § 117 Abs. 7 zweiter Satz insoweit, als diese Verluste wegen der Vortragsgrenze nicht abgezogen werden können

Mit der Berufungsvorentscheidung vom 24. Februar 2010 wurde dem Beschwerdebegehren insoweit Rechnung getragen, als die in den vorangegangenen Jahren entstandenen und (zu diesem Zeitpunkt) bescheidmäßig festgesetzten Verluste im gesetzlichen Höchstausmaß mit dem positiven Ergebnis des Jahres 2007 verrechnet wurden. Wie der Bf. in seinem Vorlageantrag selbst bestätigt, hätte eine Berücksichtigung des Verlustes aus dem Jahr 2003 keine steuerlichen Auswirkungen gehabt und somit auch keine Änderung des Spruches des Einkommensteuerbescheides 2007 bewirkt.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Zulässigkeit einer Revision:

Gegen dieses Erkenntnis ist gemäß § 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt. Einer Rechtsfrage kommt insbesondere dann grundsätzliche Bedeutung zu, wenn das Erkenntnis von vorhandener Rechtsprechung des VwGH abweicht, diese uneinheitlich ist oder fehlt. Da die Voraussetzungen des § 133 Abs. 4 B-VG nicht erfüllt sind, ist eine ordentliche Revision nicht zulässig.

Wien, am 28. April 2015