

TE Vwgh Erkenntnis 2024/3/20 Ro 2023/15/0017

JUSLINE Entscheidung

🕒 Veröffentlicht am 20.03.2024

Index

001 Verwaltungsrecht allgemein

32/01 Finanzverfahren allgemeines Abgabenrecht

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

BAO §161

BAO §295a

BAO §303 Abs1

COVID-19-VerlustberücksichtigungsV 2020 §1 Abs1

COVID-19-VerlustberücksichtigungsV 2020 §1 Abs1 Z3 lit a

COVID-19-VerlustberücksichtigungsV 2020 §1 Abs1 Z3 lit b

COVID-19-VerlustberücksichtigungsV 2020 §2

EStG 1988 §124b Z355

VwRallg

1. BAO § 161 heute

2. BAO § 161 gültig ab 01.01.1962

1. BAO § 295a heute

2. BAO § 295a gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013

3. BAO § 295a gültig von 20.12.2003 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003

1. BAO § 303 heute

2. BAO § 303 gültig ab 01.01.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 14/2013

3. BAO § 303 gültig von 26.06.2002 bis 31.12.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2002

4. BAO § 303 gültig von 15.07.1999 bis 25.06.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999

5. BAO § 303 gültig von 19.04.1980 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 151/1980

1. EStG 1988 § 124b heute

2. EStG 1988 § 124b gültig ab 30.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2026

3. EStG 1988 § 124b gültig von 01.07.2026 bis 29.07.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 43/2026

4. EStG 1988 § 124b gültig von 19.02.2026 bis 30.06.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2026

5. EStG 1988 § 124b gültig von 24.12.2025 bis 18.02.2026 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 98/2025

6. EStG 1988 § 124b gültig von 24.12.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 97/2025

7. EStG 1988 § 124b gültig von 04.11.2025 bis 23.12.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/2025

8. EStG 1988 § 124b gültig von 04.11.2025 bis 03.11.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 78/2025
9. EStG 1988 § 124b gültig von 01.07.2025 bis 03.11.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 25/2025
10. EStG 1988 § 124b gültig von 31.05.2025 bis 30.06.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 20/2025
11. EStG 1988 § 124b gültig von 10.10.2024 bis 30.05.2025 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2024
12. EStG 1988 § 124b gültig von 20.07.2024 bis 09.10.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 113/2024
13. EStG 1988 § 124b gültig von 20.07.2024 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2024
14. EStG 1988 § 124b gültig von 19.04.2024 bis 19.07.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 36/2024
15. EStG 1988 § 124b gültig von 28.03.2024 bis 18.04.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2024
16. EStG 1988 § 124b gültig von 28.03.2024 bis 27.03.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 12/2024
17. EStG 1988 § 124b gültig von 01.01.2024 bis 27.03.2024 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 200/2023
18. EStG 1988 § 124b gültig von 01.01.2024 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 188/2023
19. EStG 1988 § 124b gültig von 23.12.2023 bis 31.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 153/2023
20. EStG 1988 § 124b gültig von 22.07.2023 bis 22.12.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2023
21. EStG 1988 § 124b gültig von 22.07.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 110/2023
22. EStG 1988 § 124b gültig von 21.04.2023 bis 21.07.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 31/2023
23. EStG 1988 § 124b gültig von 30.12.2022 bis 20.04.2023 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 220/2022
24. EStG 1988 § 124b gültig von 07.12.2022 bis 29.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 194/2022
25. EStG 1988 § 124b gültig von 01.11.2022 bis 06.12.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 174/2022
26. EStG 1988 § 124b gültig von 28.10.2022 bis 31.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2022
27. EStG 1988 § 124b gültig von 29.07.2022 bis 27.10.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 138/2022
28. EStG 1988 § 124b gültig von 29.07.2022 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2022
29. EStG 1988 § 124b gültig von 20.07.2022 bis 28.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 108/2022
30. EStG 1988 § 124b gültig von 01.07.2022 bis 19.07.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 93/2022
31. EStG 1988 § 124b gültig von 14.05.2022 bis 30.06.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 63/2022
32. EStG 1988 § 124b gültig von 15.02.2022 bis 13.05.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
33. EStG 1988 § 124b gültig von 31.12.2021 bis 14.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 227/2021
34. EStG 1988 § 124b gültig von 01.07.2021 bis 30.12.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2021
35. EStG 1988 § 124b gültig von 14.04.2021 bis 30.06.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2021
36. EStG 1988 § 124b gültig von 26.03.2021 bis 13.04.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2021
37. EStG 1988 § 124b gültig von 29.01.2021 bis 25.03.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 29/2021
38. EStG 1988 § 124b gültig von 08.01.2021 bis 28.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 18/2021
39. EStG 1988 § 124b gültig von 08.01.2021 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 3/2021
40. EStG 1988 § 124b gültig von 07.08.2020 bis 07.01.2021 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2020
41. EStG 1988 § 124b gültig von 25.07.2020 bis 06.08.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 96/2020
42. EStG 1988 § 124b gültig von 18.06.2020 bis 24.07.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 54/2020
43. EStG 1988 § 124b gültig von 18.06.2020 bis 17.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 48/2020
44. EStG 1988 § 124b gültig von 15.05.2020 bis 17.06.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 44/2020
45. EStG 1988 § 124b gültig von 05.04.2020 bis 14.05.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 23/2020
46. EStG 1988 § 124b gültig von 30.10.2019 bis 04.04.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
47. EStG 1988 § 124b gültig von 30.10.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2019
48. EStG 1988 § 124b gültig von 23.10.2019 bis 29.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 91/2019
49. EStG 1988 § 124b gültig von 23.12.2018 bis 22.10.2019 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 98/2018
50. EStG 1988 § 124b gültig von 15.08.2018 bis 22.12.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
51. EStG 1988 § 124b gültig von 25.04.2018 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 16/2018
52. EStG 1988 § 124b gültig von 27.07.2017 bis 24.04.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/2017
53. EStG 1988 § 124b gültig von 27.07.2017 bis 26.07.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2017
54. EStG 1988 § 124b gültig von 15.07.2017 bis 26.07.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 82/2017
55. EStG 1988 § 124b gültig von 19.01.2017 bis 14.07.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 30/2017
56. EStG 1988 § 124b gültig von 19.01.2017 bis 18.01.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
57. EStG 1988 § 124b gültig von 31.12.2016 bis 18.01.2017 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
58. EStG 1988 § 124b gültig von 02.08.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2016

59. EStG 1988 § 124b gültig von 09.07.2016 bis 01.08.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2016
60. EStG 1988 § 124b gültig von 29.12.2015 bis 08.07.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
61. EStG 1988 § 124b gültig von 29.12.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
62. EStG 1988 § 124b gültig von 15.08.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
63. EStG 1988 § 124b gültig von 14.08.2015 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2015
64. EStG 1988 § 124b gültig von 21.02.2015 bis 13.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
65. EStG 1988 § 124b gültig von 14.01.2015 bis 20.02.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2015
66. EStG 1988 § 124b gültig von 30.12.2014 bis 13.01.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2014
67. EStG 1988 § 124b gültig von 01.03.2014 bis 29.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 13/2014
68. EStG 1988 § 124b gültig von 01.08.2013 bis 28.02.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 156/2013
69. EStG 1988 § 124b gültig von 30.07.2013 bis 31.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2013
70. EStG 1988 § 124b gültig von 21.03.2013 bis 29.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 53/2013
71. EStG 1988 § 124b gültig von 15.12.2012 bis 20.03.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
72. EStG 1988 § 124b gültig von 01.04.2012 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 22/2012
73. EStG 1988 § 124b gültig von 28.12.2011 bis 31.03.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 123/2011
74. EStG 1988 § 124b gültig von 08.12.2011 bis 27.12.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
75. EStG 1988 § 124b gültig von 02.08.2011 bis 07.12.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 77/2011
76. EStG 1988 § 124b gültig von 02.08.2011 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
77. EStG 1988 § 124b gültig von 31.12.2010 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
78. EStG 1988 § 124b gültig von 15.12.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 105/2010
79. EStG 1988 § 124b gültig von 19.08.2010 bis 14.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 81/2010
80. EStG 1988 § 124b gültig von 28.07.2010 bis 18.08.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 58/2010
81. EStG 1988 § 124b gültig von 16.06.2010 bis 27.07.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2010
82. EStG 1988 § 124b gültig von 31.12.2009 bis 15.06.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 151/2009
83. EStG 1988 § 124b gültig von 19.08.2009 bis 30.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/2009
84. EStG 1988 § 124b gültig von 18.06.2009 bis 18.08.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
85. EStG 1988 § 124b gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
86. EStG 1988 § 124b gültig von 01.01.2009 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 137/2008
87. EStG 1988 § 124b gültig von 01.01.2009 bis 10.11.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2008
88. EStG 1988 § 124b gültig von 11.11.2008 bis 31.12.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 137/2008
89. EStG 1988 § 124b gültig von 27.06.2008 bis 10.11.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 85/2008
90. EStG 1988 § 124b gültig von 08.05.2008 bis 26.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 65/2008
91. EStG 1988 § 124b gültig von 27.02.2008 bis 07.05.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 44/2008
92. EStG 1988 § 124b gültig von 29.12.2007 bis 26.02.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
93. EStG 1988 § 124b gültig von 29.12.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2007
94. EStG 1988 § 124b gültig von 29.12.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2007
95. EStG 1988 § 124b gültig von 10.07.2007 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 45/2007
96. EStG 1988 § 124b gültig von 24.05.2007 bis 09.07.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 24/2007
97. EStG 1988 § 124b gültig von 27.06.2006 bis 23.05.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2006
98. EStG 1988 § 124b gültig von 27.06.2006 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2006
99. EStG 1988 § 124b gültig von 27.06.2006 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 99/2006
100. EStG 1988 § 124b gültig von 31.12.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 161/2005
101. EStG 1988 § 124b gültig von 28.10.2005 bis 30.12.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 115/2005
102. EStG 1988 § 124b gültig von 20.08.2005 bis 27.10.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 103/2005
103. EStG 1988 § 124b gültig von 10.06.2005 bis 19.08.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 45/2005
104. EStG 1988 § 124b gültig von 10.06.2005 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
105. EStG 1988 § 124b gültig von 10.06.2005 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 35/2005
106. EStG 1988 § 124b gültig von 16.02.2005 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
107. EStG 1988 § 124b gültig von 31.12.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 180/2004
108. EStG 1988 § 124b gültig von 05.06.2004 bis 30.12.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
109. EStG 1988 § 124b gültig von 03.06.2004 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 51/2004

- 110. EStG 1988 § 124b gültig von 31.12.2003 bis 02.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 133/2003
- 111. EStG 1988 § 124b gültig von 20.12.2003 bis 30.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
- 112. EStG 1988 § 124b gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
- 113. EStG 1988 § 124b gültig von 29.03.2003 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2003
- 114. EStG 1988 § 124b gültig von 05.10.2002 bis 28.03.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
- 115. EStG 1988 § 124b gültig von 14.08.2002 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 132/2002
- 116. EStG 1988 § 124b gültig von 11.07.2002 bis 13.08.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2002
- 117. EStG 1988 § 124b gültig von 27.04.2002 bis 10.07.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/2002
- 118. EStG 1988 § 124b gültig von 30.03.2002 bis 26.04.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 54/2002
- 119. EStG 1988 § 124b gültig von 05.01.2002 bis 29.03.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 7/2002
- 120. EStG 1988 § 124b gültig von 19.12.2001 bis 04.01.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
- 121. EStG 1988 § 124b gültig von 27.06.2001 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
- 122. EStG 1988 § 124b gültig von 06.01.2001 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 2/2001
- 123. EStG 1988 § 124b gültig von 30.12.2000 bis 05.01.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 142/2000
- 124. EStG 1988 § 124b gültig von 15.07.1999 bis 29.12.2000 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
- 125. EStG 1988 § 124b gültig von 13.01.1999 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/1999
- 126. EStG 1988 § 124b gültig von 15.08.1998 bis 12.01.1999 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 126/1998
- 127. EStG 1988 § 124b gültig von 19.06.1998 bis 14.08.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 79/1998
- 128. EStG 1988 § 124b gültig von 10.01.1998 bis 18.06.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 9/1998
- 129. EStG 1988 § 124b gültig von 29.11.1997 bis 09.01.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 130/1997
- 130. EStG 1988 § 124b gültig von 31.12.1996 bis 28.11.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 798/1996
- 131. EStG 1988 § 124b gültig von 31.12.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 797/1996
- 132. EStG 1988 § 124b gültig von 31.12.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 755/1996
- 133. EStG 1988 § 124b gültig von 01.11.1996 bis 30.12.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 600/1996
- 134. EStG 1988 § 124b gültig von 21.08.1996 bis 31.10.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 411/1996
- 135. EStG 1988 § 124b gültig von 01.05.1996 bis 20.08.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch die Vorsitzende Senatspräsidentin Dr. Büsser und die Hofräte Mag. Novak und Dr. Sutter sowie die Hofrätinnen Dr.in Lachmayer und Dr.in Wiesinger als Richter, unter Mitwirkung der Schriftführerin Löffler, LL.M., über die Revision des H L in L, vertreten durch die Auer Bodingbauer Leitner Stöglehner Rechtsanwälte OG in 4020 Linz, Spittelwiese 4, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichts vom 26. April 2023, Zl. RV/5100379/2022, betreffend Einkommensteuer 2019, zu Recht erkannt:

Spruch

Das angefochtene Erkenntnis wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Revisionswerber Aufwendungen in der Höhe von € 1.346,40 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen. Das Mehrbergehren wird abgewiesen.

Begründung

1

Der Revisionswerber beantragte in seiner Einkommensteuererklärung vom 15. Dezember 2020 für das Jahr 2019 eine COVID-19-Rücklage in Höhe von 39.732,42 €. Seine Einkünfte aus selbständiger Arbeit betrugen 132.441,39 €. Mit Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2019 vom 19. März 2021 wurde die Rücklage in dieser Höhe berücksichtigt.

2

Mit Einkommensteuererklärung für das Jahr 2020 wurde die Hinzurechnung der in der Veranlagung 2019 abgezogenen COVID-19-Rücklage in Höhe von 39.732,42 € beantragt und Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von -1.797,21 € erklärt.

3

In der Folge änderte das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2019 mit Bescheid gemäß § 295a BAO ab und berücksichtigte eine COVID-19-Rücklage in Höhe von lediglich -1.797,21 €. Als Begründung führte das Finanzamt an, dass sich die gebildete COVID-19-Rücklage als zu hoch erwiesen hätte. In der Folge änderte das

Finanzamt den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2019 mit Bescheid gemäß Paragraph 295 a, BAO ab und berücksichtigte eine COVID-19-Rücklage in Höhe von lediglich -1.797,21 €. Als Begründung führte das Finanzamt an, dass sich die gebildete COVID-19-Rücklage als zu hoch erwiesen hätte.

4

Der Revisionswerber erhob fristgerecht Beschwerde, die mit Beschwerdevereentscheidung abgewiesen wurde.

5

Nach einem Vorlageantrag wies das Bundesfinanzgericht mit dem angefochtenen Erkenntnis die Beschwerde als unbegründet ab. Es führte aus, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Ereignisse im Sinne des § 295a BAO sachverhaltsändernde tatsächliche oder rechtliche Vorgänge seien, von denen sich - aus den die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften - eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabensprüche ergebe. Das durch die Behörde dem angefochtenen Bescheid zugrunde gelegte nachträgliche Ereignis iSd § 295a BAO sei im Revisionsfall die Ermittlung und steuerliche Erklärung des Betriebsergebnisses des Jahres 2020, das mit einem Verlust von 1.797,21 € unstrittig wesentlich geringer sei als die im Jahr 2019 gebildete COVID-19-Rücklage in Höhe von 39.732,42 €. § 1 Abs. 1 der gegenständlichen Verordnung lege den Ansatz des voraussichtlichen Verlustes 2020 fest. In der Regel werde der voraussichtliche, vermutlich geschätzte, Verlust nicht exakt mit dem tatsächlichen übereinstimmen. Im vorliegenden Fall ergebe sich eine hohe Differenz zwischen voraussichtlichem und tatsächlichem Verlust. In Anbetracht dessen, dass der Antrag auf einen Verlustrücktrag bei bereits erfolgter Veranlagung als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO gelte, sei analog davon auszugehen, dass bei einer überhöhten COVID-19-Rücklage eine Korrektur auf den im Folgejahr tatsächlich angefallenen Verlust erforderlich sein werde. Es könne dem Gesetzgeber nämlich nicht unterstellt werden, er habe einen finanziellen und steuerlichen Anreiz für die Geltendmachung einer überhöhten COVID-19-Rücklage schaffen wollen. Die Kürzung dahingehend, dass sie nur den negativen Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte umfasse, bewirke, dass einerseits die in § 124b Z 355 EStG 1988 ausdrücklich beabsichtigten Liquiditätseffekte gewahrt blieben und andererseits ein Anreiz für die Angabe einer zu hohen COVID-19-Rücklage vermieden werde. Die Revision wurde zugelassen. Nach einem Vorlageantrag wies das Bundesfinanzgericht mit dem angefochtenen Erkenntnis die Beschwerde als unbegründet ab. Es führte aus, dass nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Ereignisse im Sinne des Paragraph 295 a, BAO sachverhaltsändernde tatsächliche oder rechtliche Vorgänge seien, von denen sich - aus den die steuerlich relevanten Tatbestände regelnden Abgabenvorschriften - eine abgabenrechtliche Wirkung für bereits entstandene Abgabensprüche ergebe. Das durch die Behörde dem angefochtenen Bescheid zugrunde gelegte nachträgliche Ereignis iSd Paragraph 295 a, BAO sei im Revisionsfall die Ermittlung und steuerliche Erklärung des Betriebsergebnisses des Jahres 2020, das mit einem Verlust von 1.797,21 € unstrittig wesentlich geringer sei als die im Jahr 2019 gebildete COVID-19-Rücklage in Höhe von 39.732,42 €. Paragraph eins, Absatz eins, der gegenständlichen Verordnung lege den Ansatz des voraussichtlichen Verlustes 2020 fest. In der Regel werde der voraussichtliche, vermutlich geschätzte, Verlust nicht exakt mit dem tatsächlichen übereinstimmen. Im vorliegenden Fall ergebe sich eine hohe Differenz zwischen voraussichtlichem und tatsächlichem Verlust. In Anbetracht dessen, dass der Antrag auf einen Verlustrücktrag bei bereits erfolgter Veranlagung als rückwirkendes Ereignis im Sinne des Paragraph 295 a, BAO gelte, sei analog davon auszugehen, dass bei einer überhöhten COVID-19-Rücklage eine Korrektur auf den im Folgejahr tatsächlich angefallenen Verlust erforderlich sein werde. Es könne dem Gesetzgeber nämlich nicht unterstellt werden, er habe einen finanziellen und steuerlichen Anreiz für die Geltendmachung einer überhöhten COVID-19-Rücklage schaffen wollen. Die Kürzung dahingehend, dass sie nur den negativen Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte umfasse, bewirke, dass einerseits die in Paragraph 124 b, Ziffer 355, EStG 1988 ausdrücklich beabsichtigten Liquiditätseffekte gewahrt blieben und andererseits ein Anreiz für die Angabe einer zu hohen COVID-19-Rücklage vermieden werde. Die Revision wurde zugelassen.

6

Gegen das Erkenntnis richtet sich die vorliegende ordentliche Revision, die zu ihrer Begründung vorbringt, die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts widerspreche § 124b Z 355 lit. a EStG 1988 und insbesondere dem Wortlaut des § 2 der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung. Das erklärte Ziel des Gesetzgebers sei die Schaffung von positiven Liquiditätseffekten vor der Veranlagung 2020 gewesen, sodass auch voraussichtliche betriebliche Verluste 2020 bereits im Rahmen der Veranlagung 2019 bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte durch einen besonderen Abzugsposten (COVID-19-Rücklage) hätten berücksichtigt werden können. Für die Höhe der Rücklage habe es genaue Vorschriften in der Verordnung gegeben. Der Bundesminister für Finanzen hätte eine rückwirkende Kürzung

der COVID-19-Rücklage gemäß § 295a BAO in der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung für den Fall, dass diese sich später nicht in der erwarteten Höhe verwirklicht, ohne weiteres regeln können; er habe jedoch in § 2 COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung vollkommen eindeutig und ohne Interpretationsspielraum normiert, dass die bei der Veranlagung 2019 berücksichtigte COVID-19-Rücklage im Rahmen der Veranlagung 2020 als Hinzurechnungsposten bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte anzusetzen sei. Gegen das Erkenntnis richtet sich die vorliegende ordentliche Revision, die zu ihrer Begründung vorbringt, die Entscheidung des Bundesfinanzgerichts widerspreche Paragraph 124 b, Ziffer 355, Litera a, EStG 1988 und insbesondere dem Wortlaut des Paragraph 2, der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung. Das erklärte Ziel des Gesetzgebers sei die Schaffung von positiven Liquiditätseffekten vor der Veranlagung 2020 gewesen, sodass auch voraussichtliche betriebliche Verluste 2020 bereits im Rahmen der Veranlagung 2019 bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte durch einen besonderen Abzugsposten (COVID-19-Rücklage) hätten berücksichtigt werden können. Für die Höhe der Rücklage habe es genaue Vorschriften in der Verordnung gegeben. Der Bundesminister für Finanzen hätte eine rückwirkende Kürzung der COVID-19-Rücklage gemäß Paragraph 295 a, BAO in der COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung für den Fall, dass diese sich später nicht in der erwarteten Höhe verwirklicht, ohne weiteres regeln können; er habe jedoch in Paragraph 2, COVID-19-Verlustberücksichtigungsverordnung vollkommen eindeutig und ohne Interpretationsspielraum normiert, dass die bei der Veranlagung 2019 berücksichtigte COVID-19-Rücklage im Rahmen der Veranlagung 2020 als Hinzurechnungsposten bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte anzusetzen sei.

7

Das Finanzamt hat eine Revisionsbeantwortung erstattet.

8

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

9

§ 124b Z 355 EStG 1988 lautet: Paragraph 124 b, Ziffer 355, EStG 1988 lautet:

„a)

Verluste aus Einkünften gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte im Rahmen der Veranlagung 2020 nicht ausgeglichen werden, können im Rahmen der Veranlagung 2019 bis zu einem Betrag von 5 000 000 Euro vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen abgezogen werden (Verlustrücktrag). Soweit ein Abzug im Rahmen der Veranlagung 2019 nicht möglich ist, kann dieser unter bestimmten Voraussetzungen im Rahmen der Veranlagung 2018 erfolgen. Dabei gilt: Verluste aus Einkünften gemäß Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer eins, bis 3, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte im Rahmen der Veranlagung 2020 nicht ausgeglichen werden, können im Rahmen der Veranlagung 2019 bis zu einem Betrag von 5 000 000 Euro vom Gesamtbetrag der Einkünfte vor Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen abgezogen werden (Verlustrücktrag). Soweit ein Abzug im Rahmen der Veranlagung 2019 nicht möglich ist, kann dieser unter bestimmten Voraussetzungen im Rahmen der Veranlagung 2018 erfolgen. Dabei gilt:

-

Die Verluste müssen durch ordnungsmäßige Buchführung oder bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, durch ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, ermittelt worden sein. Die Verluste müssen durch ordnungsmäßige Buchführung oder bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß Paragraph 4, Absatz 3, ermitteln, durch ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, ermittelt worden sein.

-

Der Verlustrücktrag erfolgt auf Antrag. Wurde das betreffende Jahr bereits rechtskräftig veranlagt, gilt der Antrag als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO. Der Verlustrücktrag erfolgt auf Antrag. Wurde das betreffende Jahr bereits rechtskräftig veranlagt, gilt der Antrag als rückwirkendes Ereignis im Sinne des Paragraph 295 a, BAO.

-

Soweit Verluste aus der Veranlagung 2020 nicht rückgetragen werden, können sie nach Maßgabe des § 18 Abs. 6 in Folgejahren abgezogen werden (Verlustabzug). Soweit Verluste aus der Veranlagung 2020 nicht rückgetragen werden, können sie nach Maßgabe des Paragraph 18, Absatz 6, in Folgejahren abgezogen werden (Verlustabzug).

Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, im Wege einer Verordnung festzulegen, dass eine Verlustberücksichtigung bereits vor Durchführung der Veranlagung 2020 erfolgen kann, um bei den Steuerpflichtigen früher positive Liquiditätseffekte herbeizuführen. Dabei sind auch die Voraussetzungen für die

Verlustberücksichtigung im Rahmen der Veranlagung 2018 näher festzulegen.

b)

Endet im Kalenderjahr 2020 ein abweichendes Wirtschaftsjahr, besteht das Wahlrecht, den Verlust aus der Veranlagung 2020 oder aus der Veranlagung 2021 rückzutragen. Wird der Verlust aus der Veranlagung 2021 rückgetragen, beziehen sich die Regelungen der lit. a auf die Kalenderjahre 2021, 2020 und 2019.“Endet im Kalenderjahr 2020 ein abweichendes Wirtschaftsjahr, besteht das Wahlrecht, den Verlust aus der Veranlagung 2020 oder aus der Veranlagung 2021 rückzutragen. Wird der Verlust aus der Veranlagung 2021 rückgetragen, beziehen sich die Regelungen der Litera a, auf die Kalenderjahre 2021, 2020 und 2019.“

10

Die dazu ergangenen Erläuterungen (ErlRV 287 BlgNR, 27. GP 8) lauten auszugsweise:Die dazu ergangenen Erläuterungen (ErlRV 287 BlgNR, 27. Gesetzgebungsperiode 8,) lauten auszugsweise:

„Um die wirtschaftlichen Auswirkungen der COVID-19-Krise durch eine Ergebnisglättung steuerlich weiter abzufedern, soll zeitlich befristet die Möglichkeit eines Verlustrücktrags nach deutschem Vorbild vorgesehen werden. Der Verlustrücktrag soll dabei grundsätzlich unter denselben Voraussetzungen möglich sein wie der Verlustvortrag: Er soll für negative betriebliche Einkünfte zustehen, die ordnungsgemäß ermittelt worden sind. Da er dem als Sonderausgabe konzipierten Verlustvortrag vorgeht, muss er auf Ebene des Gesamtbetrags der Einkünfte ermittelt werden. Im Rahmen der Veranlagung des Jahres 2020 ist der höchstens für einen Verlustrücktrag in Frage kommende Betrag zu ermitteln, wobei ein Deckel in Höhe von fünf Millionen Euro vorgesehen werden soll. Dieser Betrag kann sodann mit den Einkünften des Jahres 2019 ausgeglichen werden. Dazu ist eine Antragstellung, bezogen auf die Veranlagung 2019, notwendig. Kann der Verlustrücktrag nicht vollständig im Jahr 2019 genützt werden, soll auch für die Veranlagung 2018 ein Antrag ermöglicht werden, wobei bestimmte, noch durch eine Verordnung festzulegende Einschränkungen gelten sollen. Um den Verlustrücktrag auch in bereits rechtskräftig veranlagten Fällen sicherzustellen, soll eine Teilrechtskraftdurchbrechung im Wege eines rückwirkenden Ereignisses gemäß § 295a BAO vorgesehen werden. Um möglichst rasch die Liquidität verlustträchtiger Unternehmen zu stärken, soll eine Möglichkeit geschaffen werden, bereits vor Abschluss der Veranlagung des Jahres 2020 einen Verlustrücktrag in den Vorjahren zu berücksichtigen und damit die Rückzahlung bereits geleisteter Einkommen- und Körperschaftsteuer(vorauszahlungen) zu ermöglichen. Die genauere technische Ausgestaltung (wie etwa durch die Bildung von Rücklagen in den Vorjahren) soll durch eine Verordnung erfolgen, um eine möglichst einfache und verwaltungseffiziente Lösung sicherzustellen. [...]“„Um die wirtschaftlichen Auswirkungen der COVID-19-Krise durch eine Ergebnisglättung steuerlich weiter abzufedern, soll zeitlich befristet die Möglichkeit eines Verlustrücktrags nach deutschem Vorbild vorgesehen werden. Der Verlustrücktrag soll dabei grundsätzlich unter denselben Voraussetzungen möglich sein wie der Verlustvortrag: Er soll für negative betriebliche Einkünfte zustehen, die ordnungsgemäß ermittelt worden sind. Da er dem als Sonderausgabe konzipierten Verlustvortrag vorgeht, muss er auf Ebene des Gesamtbetrags der Einkünfte ermittelt werden. Im Rahmen der Veranlagung des Jahres 2020 ist der höchstens für einen Verlustrücktrag in Frage kommende Betrag zu ermitteln, wobei ein Deckel in Höhe von fünf Millionen Euro vorgesehen werden soll. Dieser Betrag kann sodann mit den Einkünften des Jahres 2019 ausgeglichen werden. Dazu ist eine Antragstellung, bezogen auf die Veranlagung 2019, notwendig. Kann der Verlustrücktrag nicht vollständig im Jahr 2019 genützt werden, soll auch für die Veranlagung 2018 ein Antrag ermöglicht werden, wobei bestimmte, noch durch eine Verordnung festzulegende Einschränkungen gelten sollen. Um den Verlustrücktrag auch in bereits rechtskräftig veranlagten Fällen sicherzustellen, soll eine Teilrechtskraftdurchbrechung im Wege eines rückwirkenden Ereignisses gemäß Paragraph 295 a, BAO vorgesehen werden. Um möglichst rasch die Liquidität verlustträchtiger Unternehmen zu stärken, soll eine Möglichkeit geschaffen werden, bereits vor Abschluss der Veranlagung des Jahres 2020 einen Verlustrücktrag in den Vorjahren zu berücksichtigen und damit die Rückzahlung bereits geleisteter Einkommen- und Körperschaftsteuer(vorauszahlungen) zu ermöglichen. Die genauere technische Ausgestaltung (wie etwa durch die Bildung von Rücklagen in den Vorjahren) soll durch eine Verordnung erfolgen, um eine möglichst einfache und verwaltungseffiziente Lösung sicherzustellen. [...]“

11

Die auf Basis der Verordnungsermächtigung des § 124b Z 355 EStG 1988 erlassene Covid-19-Verlustberücksichtigungsverordnung, BGBl. II Nr. 405/2020, lautet auszugsweise:Die auf Basis der Verordnungsermächtigung des Paragraph 124 b, Ziffer 355, EStG 1988 erlassene Covid-19-Verlustberücksichtigungsverordnung, Bundesgesetzblatt Teil 2, Nr. 405 aus 2020,, lautet auszugsweise:

„§ 1. (1) Zur Schaffung von positiven Liquiditätseffekten vor Durchführung der Veranlagung 2020 können voraussichtliche betriebliche Verluste 2020 bereits im Rahmen der Veranlagung 2019 bei Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte durch einen besonderen Abzugsposten (COVID-19-Rücklage) berücksichtigt werden. Dabei gilt:

1.

Die Bildung der COVID-19-Rücklage setzt voraus, dass der Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte im Jahr 2019 positiv und im Jahr 2020 voraussichtlich negativ ist. Als Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte gilt der Saldo der nach dem Tarif zu versteuernden Gewinne und Verluste (§ 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988) aus Wirtschaftsjahren, die im jeweiligen Kalenderjahr enden. Die Bildung der COVID-19-Rücklage setzt voraus, dass der Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte im Jahr 2019 positiv und im Jahr 2020 voraussichtlich negativ ist. Als Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte gilt der Saldo der nach dem Tarif zu versteuernden Gewinne und Verluste (Paragraph 2, Absatz 3, Ziffer eins, bis 3 EStG 1988) aus Wirtschaftsjahren, die im jeweiligen Kalenderjahr enden.

2.

Die COVID-19-Rücklage kürzt den Gesamtbetrag der Einkünfte 2019. Sie lässt die Höhe der betrieblichen Einkünfte unberührt.

3.

Für die Ermittlung der Höhe der COVID-19-Rücklage gilt:

a)

Sie beträgt ohne weiteren Nachweis bis zu 30% des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte 2019, wenn die Vorauszahlungen Null betragen oder nur in Höhe der Mindeststeuer gemäß § 24a KStG 1988 festgesetzt wurden. Sie beträgt ohne weiteren Nachweis bis zu 30% des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte 2019, wenn die Vorauszahlungen Null betragen oder nur in Höhe der Mindeststeuer gemäß Paragraph 24 a, KStG 1988 festgesetzt wurden.

b)

Sie beträgt bis zu 60% des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte 2019, insoweit ein voraussichtlicher negativer Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2020 glaubhaft gemacht wird.

c)

Sie darf fünf Millionen Euro nicht übersteigen.

(2) Der Abzug und die Hinzurechnung (§ 2) der COVID-19-Rücklage hat beim selben Steuerpflichtigen zu erfolgen. Bei Gesellschaften, deren Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wird die COVID-19-Rücklage nicht im Rahmen des Feststellungsverfahrens (§ 188 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 1961/194), sondern im Rahmen der Veranlagung der Mitunternehmer berücksichtigt. (2) Der Abzug und die Hinzurechnung (Paragraph 2,) der COVID-19-Rücklage hat beim selben Steuerpflichtigen zu erfolgen. Bei Gesellschaften, deren Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, wird die COVID-19-Rücklage nicht im Rahmen des Feststellungsverfahrens (Paragraph 188, der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 1961/194), sondern im Rahmen der Veranlagung der Mitunternehmer berücksichtigt.

(3) Bei Unternehmensgruppen darf eine COVID-19-Rücklage nur durch den Gruppenträger gebildet werden; das Höchstausmaß gemäß Abs. 1 Z 3 lit. c richtet sich entsprechend § 26c Z 76 lit. c KStG 1988 nach der Anzahl der unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder zuzüglich des Gruppenträgers. (3) Bei Unternehmensgruppen darf eine COVID-19-Rücklage nur durch den Gruppenträger gebildet werden; das Höchstausmaß gemäß Absatz eins, Ziffer 3, Litera c, richtet sich entsprechend Paragraph 26 c, Ziffer 76, Litera c, KStG 1988 nach der Anzahl der unbeschränkt und beschränkt steuerpflichtigen Gruppenmitglieder zuzüglich des Gruppenträgers.

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

§ 3. Endet im Kalenderjahr 2020 ein abweichendes Wirtschaftsjahr, besteht das Wahlrecht, die COVID-19-Rücklage nach dem voraussichtlichen negativen Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2020 oder vom voraussichtlichen

negativen Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2021 zu bemessen. Wird der voraussichtliche negative Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2021 herangezogen, sind sämtliche Bestimmungen der § 1 und § 2, die sich auf die Jahre 2020 und 2019 beziehen, auf die Jahre 2021 und 2020 zu beziehen. Bei Unternehmensgruppen ist auf das abweichende Wirtschaftsjahr des Gruppenträgers abzustellen. Paragraph 3, Endet im Kalenderjahr 2020 ein abweichendes Wirtschaftsjahr, besteht das Wahlrecht, die COVID-19-Rücklage nach dem voraussichtlichen negativen Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2020 oder vom voraussichtlichen negativen Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2021 zu bemessen. Wird der voraussichtliche negative Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2021 herangezogen, sind sämtliche Bestimmungen der Paragraph eins und Paragraph 2,, die sich auf die Jahre 2020 und 2019 beziehen, auf die Jahre 2021 und 2020 zu beziehen. Bei Unternehmensgruppen ist auf das abweichende Wirtschaftsjahr des Gruppenträgers abzustellen.

§ 4. Die Bildung einer COVID-19-Rücklage erfolgt auf Antrag. Der Antrag kann ab 21. September 2020 unter Verwendung des dafür vorgesehenen amtlichen Formulars gestellt werden. Wurde das betreffende Jahr bereits rechtskräftig veranlagt, gilt der Antrag als rückwirkendes Ereignis im Sinne des § 295a BAO. Paragraph 4, Die Bildung einer COVID-19-Rücklage erfolgt auf Antrag. Der Antrag kann ab 21. September 2020 unter Verwendung des dafür vorgesehenen amtlichen Formulars gestellt werden. Wurde das betreffende Jahr bereits rechtskräftig veranlagt, gilt der Antrag als rückwirkendes Ereignis im Sinne des Paragraph 295 a, BAO.

[...]“

12

Mit § 124b Z 355 EStG 1988 wurde vor dem Hintergrund der Covid-19-Pandemie ermöglicht, einen Verlustrücktrag für das Jahr 2020 in das Jahr 2019 bzw. das Jahr 2018 durchzuführen. Dabei ist der Verlust durch ordnungsgemäße Buchführung bzw. ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln. Das Gesetz sieht eine Verordnungsermächtigung vor, die es dem Bundesminister für Finanzen ermöglichen soll, den Verlust aus dem Jahr 2020 bereits vor Durchführung der Veranlagung 2020 im Jahr 2019 zu berücksichtigen, um positive Liquiditätseffekte zu erreichen. Mit Paragraph 124 b, Ziffer 355, EStG 1988 wurde vor dem Hintergrund der Covid-19-Pandemie ermöglicht, einen Verlustrücktrag für das Jahr 2020 in das Jahr 2019 bzw. das Jahr 2018 durchzuführen. Dabei ist der Verlust durch ordnungsgemäße Buchführung bzw. ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu ermitteln. Das Gesetz sieht eine Verordnungsermächtigung vor, die es dem Bundesminister für Finanzen ermöglichen soll, den Verlust aus dem Jahr 2020 bereits vor Durchführung der Veranlagung 2020 im Jahr 2019 zu berücksichtigen, um positive Liquiditätseffekte zu erreichen.

13

Die dazu ergangene Covid-19-Verlustberücksichtigungsverordnung sieht vor, dass im Jahr 2019 auf Antrag bereits vor der Veranlagung 2020 der voraussichtliche Verlust 2020 im Rahmen einer Rücklage berücksichtigt werden kann, die im Jahr 2020 durch Hinzurechnung aufzulösen ist. Dabei können ohne weiteren Nachweis bis zu 30 % des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte 2019, wenn die Vorauszahlungen Null betragen, in die Rücklage eingestellt werden. Bis zu 60 % des positiven Gesamtbetrages der betrieblichen Einkünfte 2019 können in die Rücklage eingestellt werden, insoweit ein voraussichtlicher negativer Gesamtbetrag der betrieblichen Einkünfte 2020 glaubhaft gemacht wird.

14

Diese pauschalen Ansätze tragen dem Anliegen Rechnung, dass rasch eine Liquiditätserleichterung für Unternehmer gewährt werden kann, um Verluste aus dem Jahr 2020 teilweise kompensieren zu können, und berücksichtigen, dass die Verluste 2020 vor der Veranlagung noch nicht endgültig feststehen.

15

Ob im Revisionsfall § 1 Abs. 1 Z 3 lit. a oder lit. b der Verordnung in Anspruch genommen wurde, wurde vom Bundesfinanzgericht nicht festgestellt. In beiden Fällen ist allerdings vorgesehen (§ 1 Abs. 1 der VO), dass nur der voraussichtliche Verlust des Jahres 2020 in die Rücklage gestellt werden kann. Deshalb hat der Antragsteller den voraussichtlichen Verlust, der im Zeitpunkt der Antragstellung erwartet wird, ordnungsgemäß zu ermitteln. Wenn dieser nicht mehr als 30 % der Einkünfte des Jahres 2019 beträgt, kann er ihn, ohne im Rahmen der Veranlagung für das Jahr 2019 einen Nachweis vorlegen zu müssen, als Rücklage im Jahr 2019 geltend machen. Ist er voraussichtlich höher und beabsichtigt der Antragsteller mehr als 30 % der Einkünfte des Jahres 2019 geltend zu machen, muss der voraussichtliche Verlust 2020 dem Finanzamt glaubhaft gemacht werden. Für eine pauschale Rücklage von bis zu 30 %

des Gesamtbetrags der Einkünfte aus dem Jahr 2019 ohne ordnungsgemäße Ermittlung im Zeitpunkt der Antragstellung besteht somit keine Rechtsgrundlage. In einem solchen Fall eines nicht ordnungsgemäß ermittelten voraussichtlichen Verlustes wird im Allgemeinen ein Wiederaufnahmegrund vorliegen. Ob im Revisionsfall Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer 3, Litera a, oder Litera b, der Verordnung in Anspruch genommen wurde, wurde vom Bundesfinanzgericht nicht festgestellt. In beiden Fällen ist allerdings vorgesehen (Paragraph eins, Absatz eins, der VO), dass nur der voraussichtliche Verlust des Jahres 2020 in die Rücklage gestellt werden kann. Deshalb hat der Antragsteller den voraussichtlichen Verlust, der im Zeitpunkt der Antragstellung erwartet wird, ordnungsgemäß zu ermitteln. Wenn dieser nicht mehr als 30 % der Einkünfte des Jahres 2019 beträgt, kann er ihn, ohne im Rahmen der Veranlagung für das Jahr 2019 einen Nachweis vorlegen zu müssen, als Rücklage im Jahr 2019 geltend machen. Ist er voraussichtlich höher und beabsichtigt der Antragsteller mehr als 30 % der Einkünfte des Jahres 2019 geltend zu machen, muss der voraussichtliche Verlust 2020 dem Finanzamt glaubhaft gemacht werden. Für eine pauschale Rücklage von bis zu 30 % des Gesamtbetrags der Einkünfte aus dem Jahr 2019 ohne ordnungsgemäße Ermittlung im Zeitpunkt der Antragstellung besteht somit keine Rechtsgrundlage. In einem solchen Fall eines nicht ordnungsgemäß ermittelten voraussichtlichen Verlustes wird im Allgemeinen ein Wiederaufnahmegrund vorliegen.

16

Die in § 1 Abs. 1 Z 3 lit. a der Verordnung enthaltene Wortfolge „ohne weiteren Nachweis“ bedeutet daher nicht, dass der Antragsteller vom Finanzamt nicht nachträglich im Rahmen eines Vorhalteverfahrens zur Bescheinigung der ordnungsgemäßen Ermittlung des voraussichtlichen Verlustes 2020 aufgefordert werden kann, sondern sollte lediglich eine rasche Berücksichtigung von voraussichtlichen Verlusten zur Liquiditätsstärkung ermöglichen, weshalb unmittelbar bei der Antragstellung kein gesonderter Nachweis erfolgen musste. Die in Paragraph eins, Absatz eins, Ziffer 3, Litera a, der Verordnung enthaltene Wortfolge „ohne weiteren Nachweis“ bedeutet daher nicht, dass der Antragsteller vom Finanzamt nicht nachträglich im Rahmen eines Vorhalteverfahrens zur Bescheinigung der ordnungsgemäßen Ermittlung des voraussichtlichen Verlustes 2020 aufgefordert werden kann, sondern sollte lediglich eine rasche Berücksichtigung von voraussichtlichen Verlusten zur Liquiditätsstärkung ermöglichen, weshalb unmittelbar bei der Antragstellung kein gesonderter Nachweis erfolgen musste.

17

Das Bundesfinanzgericht hat den vom Finanzamt als Verfahrenstitel für die Rechtskraftdurchbrechung hervorgezogenen § 295a BAO bestätigt. Das Bundesfinanzgericht hat den vom Finanzamt als Verfahrenstitel für die Rechtskraftdurchbrechung hervorgezogenen Paragraph 295 a, BAO bestätigt.

18

Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, ist § 295a BAO nur der Verfahrenstitel zur Durchbrechung der materiellen Rechtskraft von vor Eintritt eines rückwirkenden Ereignisses erlassenen Bescheiden. § 295a BAO ist nur anwendbar, wenn ein solches Ereignis nachträglich (nach Erlassung des Bescheids) eintritt. Es ist eine Frage des Inhalts bzw. der Auslegung der materiellrechtlichen Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen Rückwirkung zukommt (vgl. VwGH 26.4.2023, Ra 2022/15/0057, mwN). Wie der Verwaltungsgerichtshof wiederholt ausgesprochen hat, ist Paragraph 295 a, BAO nur der Verfahrenstitel zur Durchbrechung der materiellen Rechtskraft von vor Eintritt eines rückwirkenden Ereignisses erlassenen Bescheiden. Paragraph 295 a, BAO ist nur anwendbar, wenn ein solches Ereignis nachträglich (nach Erlassung des Bescheids) eintritt. Es ist eine Frage des Inhalts bzw. der Auslegung der materiellrechtlichen Abgabenvorschriften, welchen Ereignissen Rückwirkung zukommt vergleiche , VwGH 26.4.2023, Ra 2022/15/0057, mwN).

19

Die Covid-19-Rücklage ist aufgrund eines Antrages mit einer ordnungsgemäßen Ermittlung des (voraussichtlichen) Verlustes 2020 im Einkommensteuerbescheid für 2019 zu berücksichtigen. Auf eine exakte Übereinstimmung des geltend gemachten Verlustrücktrags mit dem tatsächlichen Verlust stellt das Gesetz iVm der hierzu ergangenen VO bei der Geltendmachung eines voraussichtlichen Verlustes - wie oben dargelegt - nicht ab und richtet dazu ein eigenes Hinzurechnungssystem ein, das Differenzen zwischen ordnungsgemäß ermitteltem voraussichtlichen Verlust 2020 und tatsächlichem Verlust 2020 ausgleicht. Vor diesem Hintergrund bleibt für das vom BFG angenommene rückwirkende Ereignis kein Raum. Die Covid-19-Rücklage ist aufgrund eines Antrages mit einer ordnungsgemäßen Ermittlung des (voraussichtlichen) Verlustes 2020 im Einkommensteuerbescheid für 2019 zu berücksichtigen. Auf eine exakte Übereinstimmung des geltend gemachten Verlustrücktrags mit dem tatsächlichen Verlust stellt das Gesetz in Verbindung mit der hierzu ergangenen VO bei der Geltendmachung eines voraussichtlichen Verlustes - wie oben

dargelegt - nicht ab und richtet dazu ein eigenes Hinzurechnungssystem ein, das Differenzen zwischen ordnungsgemäß ermitteltem voraussichtlichen Verlust 2020 und tatsächlichem Verlust 2020 ausgleicht. Vor diesem Hintergrund bleibt für das vom BFG angenommene rückwirkende Ereignis kein Raum.

20

Nach dem Gesagten erweist sich das angefochtene Erkenntnis mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet, weshalb es gemäß § 42 Abs. 2 Z 1 VwGG aufzuheben war. Nach dem Gesagten erweist sich das angefochtene Erkenntnis mit inhaltlicher Rechtswidrigkeit behaftet, weshalb es gemäß Paragraph 42, Absatz 2, Ziffer eins, VwGG aufzuheben war.

21

Die Kostenentscheidung stützt sich auf §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. Das auf den Ersatz der ERV-Kosten gerichtete Mehrbegehren findet in diesen Vorschriften keine Deckung. Die Kostenentscheidung stützt sich auf Paragraphen 47, ff VwGG in Verbindung mit der VwGH-Aufwandersatzverordnung 2014. Das auf den Ersatz der ERV-Kosten gerichtete Mehrbegehren findet in diesen Vorschriften keine Deckung.

Wien, am 20. März 2024

Schlagworte

Individuelle Normen und Parteienrechte Rechtswirkungen von Bescheiden Rechtskraft VwRallg9/3

European Case Law Identifier (ECLI)

ECLI:AT:VWGH:2024:RO2023150017.J00

Im RIS seit

07.05.2024

Zuletzt aktualisiert am

19.06.2024

Quelle: Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

www.jusline.at