

# VWGH: VORAUSSETZUNGEN FÜR IFB-WARTETASTENVERLUST

Die Geltendmachung eines IFB-Wartetastenverlustes ist nur möglich, wenn die Höhe des Verlustes schon im Ertragsteuerbescheid des Verlustjahres rechtskräftig festgesetzt wurde. Darüber hinaus hat die Verrechnung mit Gewinnen aus diesem Betrieb frühestmöglich zu erfolgen.

§ 10 Abs 8 EStG 1988

VWGH 21.1.2004, 2003/13/0093

### Kurzdarstellung des Sachverhalts:

Die Geltendmachung eines IFB für den Erwerb von Gebäudeanteilen wurde der Beschwerdeführerin 1992 mangels ausschließlicher gewerblicher Vermietung iSd § 10 Abs 3 EStG verwehrt. 1996 lagen erstmals positive Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor; die Verrechnung des vermeintlichen IFB-Wartetastenverlustes aus 1992 wurde untersagt. 1997 begehrte die Beschwerdeführerin neuerdings die Geltendmachung des IFB-Wartetastenverlustes aus 1992, weil über Investitionsfreibeträge in den Jahren ihrer gewinnmindernden Verrechenbarkeit abzusprechen sei. Die Berufung wurde als unbegründet abgewiesen, weil die Höhe eines Verlustes nach ständiger Rsp des VwGH schon im Ertragsteuerbescheid des Verlustjahres rechtskräftig festgesetzt wurde; in diesem Fall mit 0. Doch selbst bei einer rechtskräftigen Festsetzung des Verlustes im Ertragsteuerbescheid des Verlustjahres wäre eine Geltendmachung 1997 mangels frühestmöglicher, gänzlicher Verrechnung im Jahr 1996 nicht möglich.



### Aus den Entscheidungsgründen:

[...] Die belangte Behörde ist dem von der Beschwerdeführerin verfolgten Anliegen auf Verrechnung ihres für das Jahr 1992 behaupteten Verlustes mit dem im Jahre 1997 erwirtschafteten Gewinn mit zwei voneinander unabhängigen Argumenten entgegengetreten, von denen jedes für sich allein geeignet ist, den Spruch des angefochtenen Bescheides zu tragen: Zum einen weist die belangte Behörde im angefochtenen Bescheid zutreffend darauf hin, dass das im § 10 Abs 8 EStG 1988 statuierte Gebot, einen aus der Geltendmachung eines Investitionsfreibetrages resultierenden Verlust frühestmöglich zu verrechnen, die von der Beschwerdeführerin begehrte Verrechnung ihres für das Jahr 1992 behaupteten Investitionsfreibetragsverlustes im Veranlagungsjahr 1997 nicht mehr erlaube, wenn ihr die Verrechnung dieses Verlustes schon für das Jahr 1996, in welchem sie

erstmals einen einer solchen Verrechnung zugänglichen Gewinn erwirtschaftet hatte, mit der unangreifbar gewordenen Berufungsentscheidung der seinerzeitigen Berufsbehörde vom 12. September 2000 nicht gestattet worden war. [...] Mit der Rechtskraft des eine Verrechnung des aus dem Jahr 1992 behaupteten Verlustes im Jahr 1996 trotz erwirtschafteten Gewinnes dieses Jahres nicht zulassenden Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 1996 bestand für

Folgejahre keine Möglichkeit mehr, den behaupteten Verlust nachträglich zu verrechnen, weil dem das Gebot frühestmöglicher Verrechnung im Sinne des § 10 Abs 8 EStG 1988 zwangsläufig entgegenstehen musste. Ebenso und unabhängig davon erweist sich der behördliche Standpunkt des Inhalts als mit der Rechtslage im Einklang stehend, dass schon der Spruch des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 1992 jeglichem Versuch der Beschwerdeführerin, einen im Jahre 1992 als entstanden behaupteten Investitionsfreibetragsverlust nach § 10 Abs 8 EStG 1988 in einem der Folgejahre zu verrechnen, schlicht deswegen entgegensteht, weil im Spruch des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 1992 das Entstehen eines der Verrechnung zugänglichen Verlustes im Sinne des § 10 Abs 8 EStG 1988 ausdrücklich verneint worden war. [...] Im hg. Erkenntnis vom 27. April 1994, 93/13/0208, wurde ausdrücklich jener Literaturlösung beigegeben, nach welcher ein im Spruch eines Abgabenbescheides festgestellter Verlust auch auf ein späteres Verlustabzugsverfahren der Art einwirkt, dass der ursprüngliche Verlustausspruch für den nachfolgenden Verlustvortrag jedenfalls betragsmäßig verbindlich wird, ohne dass ein Abweichen von den seinerzeit ermittelten Besteuerungsgrundlagen in Betracht käme. [...] Im Falle des Vorliegens einer bescheidmäßig getroffenen Feststellung über die Abzugsfähigkeit eines Verlustes geht die Rechtskraft eines darüber getätigten Abspruches selbst dem Grundsatz vor, dass über die Ordnungsmäßigkeit etwa der Buchführung im Ent-

schon der Spruch des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 1992 jeglichem Versuch der Beschwerdeführerin, einen im Jahre 1992 als entstanden behaupteten Investitionsfreibetragsverlust nach § 10 Abs 8 EStG 1988 in einem der Folgejahre zu verrechnen, schlicht deswegen entgegensteht, weil im Spruch des Körperschaftsteuerbescheides für das Jahr 1992 das Entstehen eines der Verrechnung zugänglichen Verlustes im Sinne des § 10 Abs 8 EStG 1988 ausdrücklich verneint worden war. [...] Im hg. Erkenntnis vom 27. April 1994, 93/13/0208, wurde ausdrücklich jener Literaturlösung beigegeben, nach welcher ein im Spruch eines Abgabenbescheides festgestellter Verlust auch auf ein späteres Verlustabzugsverfahren der Art einwirkt, dass der ursprüngliche Verlustausspruch für den nachfolgenden Verlustvortrag jedenfalls betragsmäßig verbindlich wird, ohne dass ein Abweichen von den seinerzeit ermittelten Besteuerungsgrundlagen in Betracht käme. [...] Im Falle des Vorliegens einer bescheidmäßig getroffenen Feststellung über die Abzugsfähigkeit eines Verlustes geht die Rechtskraft eines darüber getätigten Abspruches selbst dem Grundsatz vor, dass über die Ordnungsmäßigkeit etwa der Buchführung im Ent-

stehungsjahr des Verlustes in der Veranlagung jenes Jahres die Entscheidung zu treffen ist, für welches der Verlust als Sonderausgabe berücksichtigt werden soll, hat der Gerichtshof in diesem Erkenntnis [Anm: VwGH 28.10.

1998, 97/14/0086] ausgesprochen (gleicher Auffassung im Übrigen auch Stoll, BAO-Kommentar, 2088, sowie Ritz, Kommentar zur Bundesabgabenordnung<sup>2</sup> [sic], § 198, Tz 16). [...]

**ANMERKUNG**

Im vorliegenden Fall scheidet für den VwGH die Geltendmachung des vermeintlichen IFB-Wartetastenverlustes einerseits an der mangelnden Festsetzung dieses Verlustes im Ertragsteuerbescheid des Verlustjahres, andererseits mangels frühestmöglicher Verrechnung mit Gewinnen aus diesem Betrieb.

Der VwGH folgt damit seiner ständigen Rsp. So wirkt ein im Spruch eines Abgabenbescheids festgestellter Verlust auch auf ein späteres Verlustabzugsverfahren derartig ein, dass der ursprüngliche Verlustausspruch auch für den nachfolgenden Verlustvortrag jedenfalls verbindlich wird. Ein Abweichen von den seinerzeit ermittelten Besteuerungsgrundlagen kommt dabei nicht in Betracht (so VwGH 27.04.1994, 93/13/ 0208). Ebenso ist für die Ermittlung des Verlustes für Zwecke seiner Vortragsfähigkeit die Entscheidung bei der Veranlagung des Verlustjahres zu treffen, auch wenn über die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung im Verlustjahr (als Voraussetzung für die Vortragsfähigkeit eines Verlustes) in der Veranlagung jenes Jahres zu entscheiden ist, in dem der Verlustvortrag ansteht (vgl VwGH 14.04.1994, 92/15/0169). Die bescheidmäßig festgestellte Abzugsfähigkeit eines Verlustes geht selbst dem Grundsatz vor, dass über die Ordnungsmäßigkeit etwa der Buchführung im Entstehungsjahr des Verlustes in der Veranlagung jenes Jahres zu entscheiden ist, für das der Verlust als Sonderausgabe berücksichtigt werden soll (so VwGH 28.10.1998, 97/14/0086).

Ein Wartetastenverlust iSd § 10 Abs 8 EStG ist zum frühestmöglichen Zeitpunkt mit Gewinnen zu verrechnen (so VwGH 30.04.2002, 2002/08/0014, GRS wie 04.10.2001, 98/08/0325).

Die hA stimmt mit der ständigen Judikatur des VwGH überein. So ist die Zulässigkeit eines IFB auch im Fall eines Verlustes bereits im Jahr der Investition und nicht erst im Verrechnungsjahr eines allfälligen IFB-Wartetastenverlustes festzustellen (so *Doralt*, EStG<sup>4</sup> (1.7.1999) Rz 80; *BMF*, RdW 1996, 347). Im Abgabenbescheid für das Verlustentstehungsjahr ist über die Höhe des Verlustes, in dem über das Verlustverrechnungsjahr über die Berücksichtigungsfähigkeit als Vortrag zu entscheiden (so *Stoll*, BAO I (1994) 2088; *Ritz*, BAO<sup>2</sup> (1999) § 198 Rz 16).

Führt die Geltendmachung eines IFB zu einem Verlust oder zu einer Erhöhung des Verlustes, so ist dieser Verlust frühestmöglich mit späteren Gewinnen aus diesem Betrieb zu verrechnen (vgl *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts I<sup>8</sup> (2003) Rz 594; *Hofstätter/Reichel*, EStG Kommentar III A, 18. Lfg (1996) Rz 12; *Sulz*, Der Wartetastenverlust aus Investitionsfreibetrag, RdW 1991, 305). Der Steuerpflichtige kann den Zeitpunkt der Verrechnung nicht nach seinem Belieben auswählen, die Verrechnung ist vielmehr ehestmöglich vorzunehmen (so EStR 2000 Rz 3794). Die Verrechnung eines Wartetastenverlustes aus einem IFB ist als ein nachgeholtter Verlustausgleich anzusehen, der eben durch das Erzielen von Gewinnen zeitlich und umfänglich ausgelöst wird (vgl *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) Rz 79 sowie 84). Die Verrechnung ist nicht nur frühestmöglich, sondern auch in größtmöglichen Ausmaß durchzuführen (so *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB (1993) Rz 86).

PATRICK WENINGER



[www.amtskalender.com](http://www.amtskalender.com)

