



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des J.H., vom 10. August 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz vom 29. Juli 2010 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### Entscheidungsgründe

#### Angefochtener Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 29.07.2010

Am 29.07.2010 erließ das Finanzamt einen Einkommensteuerbescheid (ESt.-Bescheid) für 2008, in welchem es bei den Sonderausgaben einen Verlustabzug iHv 7.716,11 € berücksichtigte. Als Begründung ist unter der Bezeichnung „Berechnung Verlustvortrag für 2008“ angeführt:

Verlust	2004	-9.527,40
Verlust	2005	-11.405,39
Verlust	2006	-5.860,47
Verbrauch	2007	19.077,15
Verlust offen für 2008		-7.716,11

## **Berufung vom 10.08.2010**

Gegen den angeführten ESt.-Bescheid 2008 erhob der Steuerpflichtige rechtzeitig Berufung und begründete diese wie folgt:

Im angefochtenen Bescheid seien bei den Verlustvorträgen die Sonderausgaben nicht berücksichtigt worden. Folgende Verluste seien zu verrechnen:

Verlust	2004	-9.933,56
Verlust	2005	-11.737,09
Verlust	2006	-6.590,47
Verlustvorträge gesamt		-28.261,12
Verbrauch	2007	19.077,15
zu verrechnen	2008	-9.183,97

## **Berufungsvorentscheidung (BVE) vom 17.08.2008**

Mit BVE vom 17.08.2008 wies das Finanzamt die besagte Berufung ab und begründete dies wie folgt:

Der Verlustabzug sei auf Verluste aus betrieblichen Einkunftsarten beschränkt. Ein Verlust sei insoweit nicht ausgeglichen, als sich ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte ergebe; Sonderausgaben würden den Gesamtbetrag der Einkünfte nicht mindern.

## **Sonstiger wesentlicher Akteninhalt**

Aus den im elektronischen Abgabeninformationssystem (AIS) enthaltenen ESt.-Bescheiden ist u.a. Folgendes ersichtlich:

Im Jahr **2004** erzielte der Berufungswerber (Bw.) einen Verlust aus Gewerbebetrieb von 10.126,63 €, der mit positiven Einkünften aus nicht selbständiger Arbeit von 599,23 € ausgeglichen wurde, sodass im ESt.-Bescheid für dieses Jahr ein Gesamtbetrag der Einkünfte (GdE) iHv minus 9.527,40 € ausgewiesen ist; darüber hinaus werden in diesem Bescheid noch Sonderausgaben von insgesamt 406,16 € (331,16 € für so genannte Topf-Sonderausgaben und 75,00 € Kirchenbeitrag) vom GdE abgezogen. Das steuerpflichtige Einkommen dieses Jahres betrug demnach minus 9.933,56 €.

Im Jahr **2005** erzielte der Bw. einen Verlust aus Gewerbebetrieb von 11.405,39 €. Dieser Verlust ist zugleich als GdE ausgewiesen; darüber hinaus werden in diesem Bescheid vom GdE noch Sonderausgaben von 331,70 € (für so genannte Topf-Sonderausgaben) abgezogen. Das

steuerpflichtige Einkommen dieses Jahres betrug demnach minus 11.737,09 €.

Im Jahr **2006** erzielte der Bw. einen Verlust aus Gewerbebetrieb von 5.860,47 €. Dieser Verlust ist zugleich als GdE ausgewiesen; darüber hinaus werden in diesem Bescheid vom GdE noch Sonderausgaben von 730,00 € (für so genannte Topf-Sonderausgaben) abgezogen. Das steuerpflichtige Einkommen dieses Jahres betrug demnach – 6.590,47 €.

Im ESt.-Bescheid für das Jahr **2007** ist ein Gewinn aus Gewerbebetrieb von 25.436,20 € ausgewiesen, der zugleich auch den GdE für dieses Jahr darstellt; darüber hinaus werden in diesem Bescheid vom GdE Sonderausgaben von 730,00 € (für so genannte Topf-Sonderausgaben) und 19.077,15 € als „Verlustabzug“ zum Abzug gebracht, sodass ein steuerpflichtiges Einkommen von 5.629,05 € ausgewiesen wird.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Streitpunkt**

Strittig ist, ob beim Verlustabzug 2008 (Verrechnung der Verluste aus den Jahren 2004, 2005 und 2006 als Sonderausgabe gem. § 18 Abs. 6 und Abs. 7 EStG 1988) vom Gesamtbetrag der Einkünfte der Verlustjahre auszugehen ist, oder vom negativen (steuerpflichtigen) Einkommen dieser Jahre. Die Differenzbeträge zwischen dem GdE und dem Einkommen der jeweiligen Jahre ergeben sich aus den in diesen Jahren geltend gemachten Sonderausgaben, da für die Berechnung des steuerpflichtigen Einkommens vom GdE die Sonderausgaben abzuziehen sind.

#### **Maßgeblicher Sachverhalt**

Der entscheidungswesentliche Sachverhalt ist unstrittig und ergibt sich aus der obigen Schildderung des Verfahrensablaufes und der Darstellung der wesentlichen Akteninhalte.

#### **Rechtsgrundlage und rechtliche Würdigung**

Die Bestimmung des § 18 Abs. 6 und Abs. 7 EStG 1988 in der für das Streitjahr geltenden Fassung lautet:

*(6) „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.*

*(7) Bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt, können Verluste*

nach Abs. 6 berücksichtigt werden, wenn diese in den vorangegangenen drei Jahren entstanden sind."

Nach diesen gesetzlichen Bestimmungen ist ein Verlustabzug **nur für betriebliche Einkünfte** zulässig. Wenn diese durch Bestandsvergleich gem. § 4 Abs. 1 oder § 5 EStG EStG 1988 ermittelt werden, steht der Abzug unter der Voraussetzung ordnungsgemäßer Buchführung zu. Wird das betriebliche Ergebnis durch Einnahmen- Ausgaben- Rechnung (gem. § 4 Abs. 3 EStG 1988) ermittelt – wie im Falle der gegenständlichen Berufung – ist ein Verlustabzug insbesondere unter der zeitlichen Einschränkung des Abs. 7 (Verlustentstehung in den drei vorangegangenen Jahren) zulässig.

Anders ausgedrückt: Die beim Verlustabzug zu berücksichtigenden Verluste müssen aus der Ergebnisermittlung betrieblicher Einkünfte aus Vorjahren stammen. Der Bw. begeht die Berücksichtigung von Sonderausgaben (so genannte Topf-Sonderausgaben für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung- und Sanierung, Genuss-Scheine und junge Aktien sowie im Jahr 2004 für den Kirchenbeitrag) beim Verlustabzug. Sonderausgaben finden jedoch keinen Eingang in die Ergebnisermittlung der betrieblichen Einkünfte (Xagentur) des Bw. und können somit den Betrag der vortragsfähigen Verluste nicht beeinflussen (erhöhen).

Die Höhe des abzugsfähigen Verlustes, der in den Folgejahren zu verrechnen ist, ergibt sich nach einem allfälligen Verlustausgleich im Jahr der Verlustentstehung. Die Verluste sind zunächst innerbetrieblich (z.B. mit Übergangsgewinnen), dann mit Gewinnen/Überschüssen innerhalb derselben Einkunftsart auszugleichen (horizontaler Verlustausgleich). Ein verbleibender Verlust ist mit Gewinnen aus anderen Einkunftsarten auszugleichen (vertikaler Verlustausgleich). **Sonderausgaben können im Verlustjahr nicht berücksichtigt werden. Sie erhöhen daher auch nicht den in den Folgejahren abzugsfähigen Verlust** (siehe Doralt, EStG<sup>10</sup>, § 18 Tz 302, 303 und 306).

Darüber hinaus wird nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes über die Höhe des abzugsfähigen Verlustes für das Jahr abgesprochen, in dem der Verlust entstanden ist. Der Ausspruch des Verlustes bzw. des negativen GdE wird für ein späteres Abzugsverfahren betragsmäßig bindend (siehe Jakom/Baldauf EStG, 2012, § 18 Rz 174 und die dort zitierte höchstgerichtliche Judikatur). Das heißt im Berufungsfall, dass das Finanzamt für den zu berücksichtigenden Verlustabzug im Jahr 2008 an die Höhe der in den jeweiligen ESt.-Bescheiden für die Vorjahre (2004, 2005 und 2006) festgestellten Verluste gebunden ist. Auch aus diesem Grund kommt eine Berücksichtigung der begehrten Sonderausgaben beim Verlustabzug für 2008 nicht in Betracht.

Die vom Bw. vertretene Rechtsansicht würde zu einer Vortragsfähigkeit von Sonderausgaben führen, wenn sie sich im Entstehungsjahr wegen eines zu geringen oder negativen Einkommens (mangels Anfalles einer ESt.) nicht steuermindernd auswirken können. Eine solche Vor-

gangsweise ist – wie aufgezeigt – gesetzlich nicht gedeckt. Die Berufung musste daher abgewiesen werden.

Linz, am 7. März 2013