

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Susanne Haim in der Beschwerdesache Titel. vn nn, Adr. vertreten durch Anwalt , und vertreten durch Stb., gegen den Bescheid des Finanzamt A vom 17.09.2015, betreffend Einkommensteuer 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

Der Bf. reichte am 1. Juli 2015 die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013 ein. In ihr wurde ein Verlustabzug in Höhe von € 142.321,-- geltend gemacht.

Im Einkommensteuerbescheid für 2013 vom 17.9.2015 wurde der Verlustvortrag nicht anerkannt. Begründend wurde im wesentlichen ausgeführt, es müsse sich um einen Verlust aus einer betrieblichen Einkunftsart im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1-3 EStG handeln. Bei dem geltend gemachten Verlust handle es sich um negative Einkünfte des Jahres 2012, die im Jahr 2012 im Zusammenhang mit geltend gemachten Werbungskosten einer nichtselbständigen Tätigkeit entstanden seien. Da es sich nicht um einen Verlust handle, der nach §§ 4 bis 14 ermittelt worden sei, könne ein Verlustabzug nicht vorgenommen werden.

Am 21. Oktober 2015 wurde Beschwerde gegen diesen Bescheid erhoben, die Unterlassung einer Beschwerdevorentscheidung beantragt und ausgeführt:

Im Jahr 2011 habe der Beschwerdeführer im Rahmen seiner Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit eine Teilabfindung seines Pensionsanspruchs bezogen. Da bei der Ermittlung der Abfindung ein Fehler unterlaufen sei und vom Dienstgeber eine überhöhte Auszahlung erfolgt sei, habe der Beschwerdeführer im Jahr 2012 an seinen Dienstgeber den irrtümlich zu viel erhaltenen Betrag zurückgezahlt. Da die weiteren Einkünfte des Beschwerdeführers im Jahr 2012 niedriger als diese Rückzahlung gewesen seien, habe sich lt. dem Einkommensteuerbescheid 2012 ein

negativer Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von € 142.321,20 ergeben. Dieser negative Gesamtbetrag der Einkünfte stamme zur Gänze aus der Rückzahlung des Teilabfindungsbetrages, also aus den außerordentlich hohen Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit. In der Einkommensteuererklärung 2013 habe der Bf. den aus den Werbungskosten zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit stammenden negativen Gesamtbetrag der Einkünfte des Jahres 2012 iHv € 142.321,-- als Verlustabzug gemäß § 18 EStG 1988 anzuerkennen, da die Beschränkung des Verlustabzugs auf betriebliche Einkünfte unsachlich sei (VfGH 30.9.2010, G 35/19; VfGH 2.10.2010, 8192,09). Im Einkommensteuerbescheid 2013 vom 17.9.2015 sei der Verlustabzug nicht anerkannt worden. Wie in der Bescheidbegründung ausgeführt worden sei, handle es sich bei dem geltend gemachten Verlustvortrag um die negativen Einkünfte des Jahres 2012, welche durch die im Jahr 2012 geltend gemachten Werbungskosten in Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit entstanden seien. Es handle sich dabei nicht um einen gem §§ 4 bis 14 EStG 1988 ermittelten Verlust, daher könne der Verlustabzug nicht vorgenommen werden. Entgegen der Rechtsansicht des Finanzamtes A sei zur Anerkennung des Verlustvortrages folgendes festzuhalten: Gemäß § 18 Abs. 6 EStG seien Verluste, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind, als Sonderausgabe abzuziehen (Verlustabzug). Als Voraussetzungen sehe § 18 Abs. 6 vor, dass die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden sind, die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Jahre berücksichtigt wurden und die Höhe des Verlustes nach den §§ 4 bis 14 ermittelt wurde. Steuerpflichtige, die ihren Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt würden, könnten Verluste nach Abs. 6 berücksichtigen, wenn Verluste in den vorangegangenen drei Jahren entstanden seien. Durch den Verweis auf die Verlustermittlung nach den §§ 4 bis 14 sei der Verlustabzug auf Verluste die aus betrieblichen Einkünften stammen, beschränkt. Mit Erkenntnis G 35/10-9 des Verfassungsgerichtshofes vom 30.10.2010 wurde die Beschränkung des Verlustabzuges auf betriebliche Einkunftsarten für verfassungswidrig erkannt. Ab 1.1.2011 wurde § 18 Abs. 6 EStG 1988 in der bis dahin geltenden Fassung (unter gleichzeitiger Änderung des § 28 Abs. 2 EStG 1988 mit der Einführung der Möglichkeit der Verteilung von außergewöhnlichen Aufwendungen auf 10 Jahre) wieder in Kraft gesetzt. Die Beschränkung des Verlustabzuges auf betriebliche Einkunftsarten ist aber weiterhin sachlich nicht gerechtfertigt. Den Entscheidungsgründen zu dem Erkenntnis G 35/10-9 lag dem Verfassungsgerichtshof ein Fall vor, bei dem außerordentlich hohe Kosten im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu einer Nichtberücksichtigung des Verlustes führten. Im Einleitungsbeschluss zum Gesetzesprüfungsverfahren hat der VfGH darauf verwiesen, dass es beim Fehlen von periodenübergreifenden Verlustverrechnungsmöglichkeiten zur Besteuerung von Einkommen kommt, das der Steuerpflichtige auf mehrere Jahre gesehen gar nicht erzielt hat. Dies gelte auch für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit und treffe den Bf. insofern verstärkt, als der im Jahr 2011 irrtümlich überhöht bezogene Betrag der Einkommensbesteuerung zum höchsten Einkommensteuertarif von 50 % unterlegen sei und im Jahr 2012 die als Werbungskosten aus nichtselbständiger Arbeit eingestufte Rückzahlung nur mehr

teilweise zu einer Minderung des steuerpflichtigen Einkommens geführt habe. Insoweit die Rückzahlung die Einkünfte des Jahres 2012 überstiegen hätten und dadurch ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte entstanden sei, der nicht als Verlustabzug im Jahr 2013 und Folgejahre anerkannt werde, ergebe sich für den Beschwerdeführer eine sachlich nicht gerechtfertigte Mehrbelastung an Einkommensteuer. Folge der Nichtanerkennung des Verlustabzuges sei, dass das Einkommen des Beschwerdeführers exzessiv, also in einer Höhe besteuert werde, die seine wirtschaftliche Leistungskraft aus den die Bemessungsgrundlage bildenden Einnahmen übersteige. Für außergewöhnlich hohe Werbungskosten, die im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit anfallen und zu negativen Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit bzw. zu einem negativen Gesamtbetrag der Einkünfte führen, würden die maßgeblichen Regelungen im Einkommensteuergesetz kein hinreichend angepasstes System der Verlustberücksichtigung wie für betriebliche Einkünfte vorsehen. Auch wenn im EStG zwischen betrieblichen und außerbetrieblichen Einkünften unterschiedliche Gewinn- bzw. Einkünfteermittlungsvorschriften und unterschiedliche Besteuerungsregeln vorgesehen seien, sei eine derart weitgehende Differenzierung, dass bei außerbetrieblichen Einkünften negative Einkünfte steuerlich keine Berücksichtigung finden, sachlich nicht gerechtfertigt. Dieser Umstand werde im Falle des Beschwerdeführers noch dadurch verstärkt, dass eine Nichtberücksichtigung von Werbungskosten aus einer Rückzahlung von Einkünften vorliege und die Einkünfte in einem Vorjahr besteuert worden seien. Als Folge des VfGH-Erkenntnisses G 35/10-9 sei vom Gesetzgeber zur Berücksichtigung von außerordentlich hohen Aufwendungen bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ab 1.1.2011 eine Verteilungsmöglichkeit auf 10 Jahre geschaffen worden, sodass bei Vermietungseinkünften der Ausschluss vom Verlustabzug durch die Verteilung weitgehend abgefedert ist. Für weitere außerbetriebliche Einkunftsarten (aus Kapitalvermögen, sonstige Einkünfte) bestehen Verlustverrechnungsmöglichkeiten innerhalb eines Jahres; ein Verlustvortrag iSd §18 EStG sei aber ausgeschlossen. Bei diesen weiteren außerbetrieblichen Einkunftsarten komme allerdings eine weitgehende Anwendung des Sondersteuersatzes von 25 % in Betracht, sodass eine differenzierte Behandlung von Verlustverrechnungs- bzw. -vortragsmöglichkeiten zu betrieblichen Einkünften nachvollziehbar sei. Bei Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit sei allerdings eine sachliche Rechtfertigung für einen Ausschluss des Verlustabzuges nicht nachvollziehbar. Auf die verfassungsrechtlichen Bedenken sei bereits im Erkenntnis des BFG vom 10.11.2014, RV/5100157/2014 (Versagung des Werbungskostenabzuges der Rückzahlung der Pensionsabfindung des Beschwerdeführers im Veranlagungsjahr 2011) hingewiesen worden. Vom BFG sei im Konkreten ausgeführt worden, dass die vorgebrachten Argumente iZm dem Leistungsfähigkeitsprinzip vorerst (dh bei der Einkommensteuerveranlagung 2011) keine Berücksichtigung finden, sich aber die Frage des Vorliegens einer Verfassungswidrigkeit insbesondere für 2013 und die Folgejahre stelle. Es werde die Entscheidung durch einen Senat und eine mündliche Verhandlung beantragt.

Die Beschwerde wurde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung dem Bundesfinanzgericht am 11. Jänner 2016 vorgelegt.

Mit Schreiben vom 6. Juni 2016 wurde der Antrag auf Entscheidung durch den Senat und Abhaltung einer mündlichen Verhandlung zurückgezogen.

### **Sachverhalt**

Der Beschwerdeführer bezog im Jahr 2011 (unter anderem) Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit von der AG in Höhe von € 1.047.205,77. Ein entsprechender Lohnzettel wurde übermittelt, basierend auf dieser Grundlage ist der Einkommensteuerbescheid 2011 am 30.5.2012 ergangen.

Ein Teilbetrag dieser Einkünfte in Höhe von € 867.813,30 war das "Ablösekapital" an den Beschwerdeführer auf Basis einer Teilabfindungsvereinbarung (Anmerkung: des Pensionsanspruchs) zufolge des Übertritts auf eine betriebliche Kollektivversicherung. Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für dieses Ablösekapital unterlief ein Fehler, welcher im September 2012 korrigiert wurde und infolge dessen der Berufungswerber am 23. Oktober 2012 den zu viel erhaltenen Betrag von € 354.624,91 an die bezugsauszahlende Stelle AG zurückzahlte.

Bei der Einkommensteuerveranlagung für das Jahr 2012 wurde der Betrag von € 354.624,91 als Werbungskosten berücksichtigt. Da die weiteren Einkünfte in diesem Jahr allerdings niedriger waren, konnten die Werbungskosten mit einem Betrag von € 142.321,20 nicht wirksam werden.

Dieser Betrag wurde bei der Einkommensteuer 2013 als Verlustvortrag beantragt.

### **Beweiswürdigung**

Der Sachverhalt ergibt sich unstrittig aus den vorgelegten Unterlagen wie die Verdienstabrechnung Jänner 2011, die Verpflichtungserklärung für die Rückzahlung samt Überweisungsbeleg sowie die Einkommensteuerbescheide 2011 und 2012.

### **Rechtslage**

Als Sonderausgaben sind nach § 18 Abs. 6 EStG auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur  
- wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden sind und

- wenn die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

## **Erwägungen**

Unstrittig ist nach derzeitiger Gesetzeslage der Verlustabzug bei Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit nicht möglich.

Stittig ist im gegenständlichen Fall einzig die Frage, ob die Bestimmung des § 18 Abs. 6 EStG verfassungswidrig ist.

Dies deshalb, weil es bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit das EStG keine dem Verlustabzug ähnliche Verlustverwertungsmöglichkeit vorsieht.

Der Bezug von Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit weist jedoch in seiner Gesamtheit gegenüber dem Bezug von betrieblichen Einkünften oder Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gravierende Unterschiede auf. So wird die "Lohnsteuer" monatlich vom Arbeitgeber einbehalten und haftet der Arbeitgeber auch für die Abfuhr. Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit gibt es zahlreiche Sonderregelungen und steuerliche Begünstigungen (zB. Überstunden, Zulagen, § 69 EStG, freiwillige Abfertigungen nach § 67 Abs. 6 EStG, 13./14. Monatsbezug § 67 Abs. 1 EStG um die geläufigsten anzuführen).

Auch der VfGH hat in seinem Erkenntnis vom 8.6.1985, B 488/80, ausgeführt, dass es dem Gesetzgeber nicht verwehrt sei, die einzelnen Einkunftsarten verschieden zu behandeln.

Auch aus dem in der Beschwerde zitierten Erkenntnis des VfGH vom 30.9.2010, G 35/10, vermag der Bf. nichts zu gewinnen: Zum einen erging das Erkenntnis zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, zum anderen ließ der VfGH in diesem Erkenntnis erkennen, dass er keine Bedenken gegen die bestehende Regelung bestünden, wenn im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung "für außerordentliche Wertverluste oder ungewöhnliche Kosten außerhalb des Investitionsbereichs" Verteilungsregeln wie sei der § 28 bereits vorsieht, bestehen würden. Dann würde weiterhin ein hinreichend angepasstes System der Verlustberücksichtigung bestehen.

Der Gesetzgeber passte daraufhin die Rechtslage durch § 28 Abs. 2 EStG an, die grundsätzliche Regelung des § 18 Abs. 6 EStG wurde jedoch mit Wirkung ab 1.11.2011 unverändert wieder novelliert.

Ein zeitlich unbegrenzter und alle Einkunftsarten umfassender Verlustausgleich bzw. Verlustvortrag besteht im österreichischen Einkommensteuerrecht auch nach dem

Erkenntnis weiterhin nicht. (vgl. Atzmüller, Verlustvortrag: Der VfGH und eine rasche Gesetzesreparatur, RdW 2010, Seite 798)

Nach Ansicht der Richterin steht es dem Gesetzgeber frei, den für gewinnermittelnde Steuerpflichtige vorgesehenen Verlustabzug auf die betrieblichen Einkünfte einzuschränken.

Auch hinsichtlich des Abzugsverbotes von Managergehältern hat der Verfassungsgerichtshof mit Erkenntnis vom 9.12.2014, G 136/2014, G 166/2014, G 186/2014, über drei Aufhebungsanträge des BFG, die sich gegen die mit AbgÄG 2014, BGBl I 2014/13, angefügten Bestimmungen des § 20 Abs 1 Z 7 und 8 EStG 1988 (betrifft die Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen und Ausgaben für freiwillige Abfertigungen und Abfindungen iSd § 67 Abs 6 EStG, insoweit die Bezüge beim Empfänger nicht mehr mit dem begünstigten Steuersatz von 6 % zu versteuern sind) in Verbindung mit den jeweiligen (Inkrafttretens- und Übergangs-) Bestimmungen des § 124b Z 253 und 254 EStG 1988 sowie gegen § 12 Abs 1 Z 8 KStG 1988 (iVm § 26c Z 50 KStG) idF AbgÄG 2014, BGBl. I 2014/13, richteten, entschieden, dass die Bedenken gegen die angefochtenen Regelungen des EStG 1988 und des KStG 1988 unbegründet sind.

Der VfGH hat dem Gesetzgeber in diesen Fällen einen großen Gestaltungsspielraum eingeräumt und die Durchbrechung des Nettoprinzips (Leistungsfähigkeitsprinzips) als angemessen erachtet.

Nach Ansicht der Richterin besagt das Leistungsfähigkeitsprinzip, dass unter Bedachtnahme auf das so genannte subjektive Nettoprinzip dafür zu Sorgen ist, dass dem Steuerpflichtigen das zur Abdeckung des notwendigen Lebensbedarfes verfügbare Einkommen steuerfrei bleibt. Dies wird einerseits durch die Berücksichtigung des allgemeinen Existenzminimums im Rahmen der Tarifvorschriften des EStG gewährleistet und andererseits für Fälle besonderer Ausnahmesituationen, in die Steuerpflichtige bei ihrer Lebensführung geraten können, durch die Vorschriften über die außergewöhnliche Belastung (§§ 34, 35).

Den in der Beschwerde verfassungsrechtlichen Bedenken vermag sich die Richterin daher nicht anzuschließen. Die Ausführungen des Bf. vermochten daher keinen Antrag des Bundesfinanzgerichtes gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG an den Verfassungsgerichtshof zu rechtfertigen.

Der Entscheidung war demnach der eindeutige Gesetzeswortlaut zugrunde zu legen, die Beschwerde war abzuweisen.

## 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. In der gegenständlichen Beschwerde wird ausschließlich die Verfassungswidrigkeit einer Norm bestritten. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Linz, am 9. Juni 2016