

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch Richter in der Beschwerdesache Beschwerdeführer gegen den Bescheid des Finanzamt vom 16. August 2011, betreffend Einkommensteuer 2010 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte	- 1.330,73 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	27.356,58 €
Gesamtbetrag der Einkünfte	20.223,10 €
Einkommen	17.087,25 €
Einkommensteuer	1.619,50 €
anrechenbare Lohnsteuer	- 6.622,70 €
Abgabengutschrift	- 5.003,00 €

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

Entscheidungsgründe

Zuständigkeit:

Mit 1. Jänner 2014 wurde der Unabhängige Finanzsenat aufgelöst. Die Zuständigkeit zur Weiterführung der mit Ablauf des 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängigen Verfahren geht auf das Bundesfinanzgericht über (vgl. Artikel 151 Abs. 51 Ziffer 8 B-VG iVm § 1 Bundesfinanzgerichtgesetz). Gemäß § 323 Abs. 38 BAO sind Berufungen und Devolutionsanträge, die am 31. Dezember 2013 beim Unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängig waren, vom Bundesfinanzgericht als Beschwerde im Sinne des Art. 130 Abs. 1 B-VB zu erledigen. Das gegenständliche Rechtsmittel war am 31.12.2013 beim Unabhängigen Finanzsenat anhängig und fällt daher nunmehr in die Zuständigkeit des Bundesfinanzgerichtes.

Ablauf des Verwaltungsverfahrens:

Vorname Name, der Beschwerdeführer, bezog im berufungsgegenständlichen Zeitraum Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus nichtselbständiger Arbeit sowie aus Vermietung und Verpachtung. Nach einem umfangreichen Ermittlungsverfahren erließ das Finanzamt am 16. August 2011 den beschwerdegegenständlichen **Einkommensteuerbescheid**. Darin wurden die Einkünfte aus Gewerbebetrieb mit – 3.714,74 €, die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit 26.797,92 € und die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit - 3.418,74 € festgesetzt. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Aufwendungen für außergewöhnliche Belastungen, von denen ein Selbstbehalt abzuziehen sei, nicht berücksichtigt worden seien, weil sie den Selbstbehalt nicht überstiegen hätten. Die Veranlagung sei vorläufig durchgeführt worden, weil nach dem Ergebnis des Ermittlungsverfahrens der Umfang der Abgabenpflicht noch ungewiss sei. Von den geltend gemachten Reisekosten (Kz 721) seien nur jene berücksichtigt geworden, die glaubhaft nachgewiesen worden seien: Ziel1, Ziel2, Ziel3, Ziel4, Ziel5, Ziel6, Ziel7, Ziel8, Ziel9, Ziel10 und „Schnuppern“. Die Reparaturkosten hinsichtlich des PKW würden nicht in Zusammenhang mit der beruflichen Tätigkeit stehen. Die Honorarnote für Psychotherapie und die Fahrtkosten zu Arztbesuchen und Therapien seien als Krankheitskosten unter der Kz 730 erfasst. Der Verlust aus der geplanten Vermietung des Objektes Adresse werde vorläufig nicht anerkannt, da eine konkrete Vereinbarung mit der beabsichtigten Mieterin nicht vorliege und noch nicht feststehe, ob bzw. wann diese eine Logopädiepraxis eröffnen werde. Die Einkunftsquelle sei damit insgesamt noch ungewiss. Die nachträglich geltend gemachten Kosten für die Kündigungsanfechtungsklage würden mangels Nachweises nicht berücksichtigt.

Mit Schriftsatz vom 14. September 2011 wurde durch den damals für das Veranlagungsjahr 2010 ausgewiesenen Vertreter das Rechtsmittel der **Beschwerde** eingebracht. Im Wesentlichen wurde Folgendes vorgebracht:

Der Beschwerdeführer habe unter den Kennzahlen 721, 722 und 724 Werbungskosten von 6.763,21 € geltend gemacht, es seien nur 1.889,39 € anerkannt worden. Die Feststellung in Zusammenhang mit den Reparaturkosten für den PKW seien insoweit unerklärlich, weil der Beschwerdeführer in seinem Schreiben vom 4.5.2011 ausdrücklich erklärt habe, dass diese Reparaturkosten sehr wohl im Zusammenhang mit seinem Dienstverhältnis stehen würden, weil der Schaden von einer Fahrt vom Werk 1 zum Werk

4 entstanden sei. Damit sei der Zusammenhang zur betrieblichen Sphäre sehr wohl gegeben, zur Frage, ob es sich um eine berufliche Fahrt handle oder nicht, habe das Finanzamt gar keine Fragen gestellt. Die Reisekosten zu Vorstellungsgesprächen seien aufgegliedert worden, wieso das Finanzamt nur bei einem Teil dieser Kosten diese als glaubhaft nachgewiesen erachtet habe, sei nicht begründet worden. Es werde auf das Schreiben des Beschwerdeführers vom 14.5.2011 verwiesen. In Zusammenhang mit der Kündigungsanfechtungsklage seien die Honorarnote und der Zahlungsbeleg vorgelegt worden. Dies sei im angefochtenen Bescheid nicht berücksichtigt worden. Das Verfahren sei in diesem Punkt jedenfalls mangelhaft geblieben. Aus der Leistungsfeststellung des Rechtsanwaltes würde sich ja bereits ergeben, dass der gesamte Betrag von 8.169,12 € bezahlt worden sei. Schließlich werde darauf hingewiesen, dass im angefochtenen Bescheid der Verlust des geplanten Vermietungsobjektes Adresse „vorläufig nicht anerkannt werde, da eine konkrete Vereinbarung mit der beabsichtigten Mieterin nicht vorliege“. Dabei werde übersehen, dass es sich um einen endgültigen, nicht aber um einen vorläufigen Bescheid handle, diese Kosten könnten daher nur für das Jahr 2010 geltend gemacht werden. Nach Rechtskraft dieses Bescheides sei die Korrektur nicht mehr möglich. Es wäre Sache des Finanzamtes gewesen, allenfalls bei Frau NameMieterin entsprechende Erhebungen zu tätigen. Es sei falsch, dass für die Kündigungs- und Anfechtungsklage keine Nachweise vorliegen würden, weil eine entsprechende Leistungsaufstellung, also die Kostennote des Anwaltes und Zahlungsbestätigung, vorgelegt worden sei. Die Kosten für Psychotherapie und Fahrtkosten zu Arztbesuchen seien als außergewöhnliche Belastung, nicht als Werbungskosten anerkannt worden. Durch den Selbstbehalt ergebe sich keinerlei Steuerersparnis. Bei beruflichen Krankheiten sei eine Einstufung als Werbungskosten sehr wohl gerechtfertigt. Bei Herrn Name handle es sich um Behandlungen und Therapie aufgrund des beruflich veranlassten Burnout.

In einer Ergänzung der Beschwerde vom 14. September 2011 brachte der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 22. September 2011 ergänzend vor, dass Herr Therapeut und der Betriebsarzt von der Verschwiegenheitspflicht entbunden würden und angeregt werde, direkt Auskünfte einzuholen. Es wurde noch darauf hingewiesen, dass der Beschwerdeführer Alleingesellschafter der Name GmbH gewesen sei. Diese Gesellschaft sei unter Inanspruchnahme des Umwandlungsgesetzes per 31.12.2003 auf Herrn Name als Einzelunternehmer umgewandelt worden. Zur Information würden das Protokoll des öffentlichen Notars Notar vom 27.9.2004, der Umwandlungsplan und die Umwandlungsbilanz vorgelegt. Die Umwandlung hätte zur Folge, dass die bis dahin angefallene Mindestkörperschaftsteuer von 12.589,28 € an den Beschwerdeführer mit Einkommensteuerbescheid 2004 zurückbezahlt worden sei. In einer Berichtigung gemäß § 293 b BAO sei der Betrag zurückgefördert worden. Gegen diese Entscheidung sei Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof eingebracht worden.

Noch unberücksichtigt seien die noch vorhandenen Verlustvorträge der Name GmbH in Höhe von rund 50.000,-- €, die noch nicht für den Beschwerdeführer persönlich verrechnet worden seien.

Dem Schriftsatz beigelegt wurde eine Erklärung betreffend Vermietung, eine Honorarnote von Karl Therapeut über zwei psychotherapeutische Sitzungen, eine Aufstellung der Vorstellungsgespräche (Ort, Anzahl der Kilometer, Diäten), ein Protokoll über die Generalversammlung der Firma Name GmbH vom 27.9.2004 sowie ein Umwandlungsplan als Beilag A zum Protokoll vom 27.9.2004.

Mit **Vorlagebericht** vom 10. Oktober 2011 wurde das Rechtsmittel dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

*Mit **Ergänzungersuchen** vom 2. Juni 2014 wurde dem Beschwerdeführer seitens der Richterin Folgendes vorgehalten:*

*„Bezugnehmend auf die von Ihnen vorgebrachten Probleme mit Ihrem Computer wird auf § 131 Abs. 3 BAO verwiesen, wonach zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen Datenträger verwendet werden können, wenn die *inhaltsgleiche, vollständige und geordnete Wiedergabe bis zum Ablauf der gesetzlichen Aufbewahrungsfrist jederzeit gewährleistet ist*. Das heißt, es sind ohne Hilfsmittel lesbare dauerhafte Wiedergaben, somit Ausdrucke, nicht bloß Projektionen beizubringen.*

Gemäß § 138 Abs. 1 BAO haben Abgabenpflichtige auf Verlangen der Abgabenbehörde in Erfüllung ihrer Offenlegungspflicht zur Beseitigung von Zweifeln den Inhalt ihrer Anbringen zu erläutern und zu ergänzen sowie dessen Richtigkeit zu beweisen. Kann ihnen ein Beweis nach den Umständen nicht zugemutet werden, so genügt die Glaubhaftmachung. Diese hat den Nachweis der Wahrscheinlichkeit zum Gegenstand und unterliegt den Regeln der freien Beweiswürdigung.

Einkommensteuer 2010:

In Zusammenhang mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb wurden Kosten in Höhe von 1.289,97 € geltend gemacht. Ergänzend möge bekannt gegeben werden, was jeweils der Leistungsgegenstand war und gegen wen die einzelnen Forderungen bestanden.

In Zusammenhang mit den Reisen nach A, C und B mögen Datum, Abfahrt, Ankunft und Zweck der jeweiligen Reise bekannt gegeben werden.

In Zusammenhang mit den Aufwendungen für die Vorstellungsgespräche mögen Datum, Abfahrt, Ankunft und der Name der jeweiligen Firma bekannt gegeben werden oder auf eine andere Weise glaubhaft nachgewiesen werden, dass die geltend gemachten Aufwendungen tatsächlich angefallen sind.

Hinsichtlich der Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten sind Teilnahmebestätigungen des WIFI sowie Zahlungsbestätigungen vorzulegen.

Im Rahmen der sonstigen Werbungskosten wurden von Ihnen 166,90 € an Internetkosten geltend gemacht. Es möge dargelegt werden, wofür diese Kosten angefallen sind. Wird von Ihrem Arbeitgeber kein Internetanschluss zur Verfügung gestellt?

Mit Schreiben vom 14. Mai 2011 haben Sie in Zusammenhang mit der Kündigungsanfechtungsklage eine "Honorarnote" über 8.169,12 € vorgelegt. Dabei handelt es sich offenbar um eine Beilage zu einem anderen Schreiben. Aus dem vorgelegten Zettel geht nicht einmal hervor, wer diese Leistungsaufstellung erstellt hat. Es möge das gesamte Schriftstück in Zusammenhang mit den angefallenen Kosten

betreffend Kündigungsanfechtungsklage sowie eine Zahlungsbestätigung vorgelegt werden. Schließlich möge die Frage beantwortet werden, ob im betreffenden Zeitraum eine Rechtsschutzversicherung bestand, wenn ja, bei welcher Versicherungsanstalt diese abgeschlossen worden war. Hat der Betriebsrat Kosten für das Verfahren übernommen?Krankheits-/Therapiekosten:

Der Verwaltungsgerichtshof hat wiederholt ausgesprochen (vgl. zB. VwGH vom 22.12.2004, 2002/15/0011; 24.9.2007, 2006/15/0325; 26.11.2007, 2006/15/0325), dass Krankheitskosten nur dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar sind, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststeht. Beiliegend wird einer Liste der Berufskrankheiten im Sinne der Unfallversicherung übermittelt. Das Burnot-Syndrom scheint dort nicht auf.

Im Wikipedia ist nachzulesen, dass ein Burnout-Syndrom ein Zustand ausgesprochender emotionaler Erschöpfung mit reduzierter Leistungsfähigkeit ist. Das Burnout-Syndrom ist wissenschaftlich nicht als Krankheit anerkannt, sondern gilt als ein Problem der Lebensbewältigung. Es handelt sich um eine körperliche, emotionale und geistige Erschöpfung aufgrund beruflicher oder anderweitiger Überlastung bei der Lebesbewältigung. Diese wird meist durch Stress ausgelöst, der wegen der verminderten Belastbarkeit nicht bewältigt werden kann."

In der **Stellungnahme** vom 26. Juni 2014 gab der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers in Zusammenhang mit den Einkünften aus Gewerbebetrieb bekannt, dass die geltend gemachten Fremdleistungen Kosten für Forderungsbetreibungen betreffen würden. Es handle sich dabei um offene Forderungen aus dem vormaligen Gewerbebetrieb. Leistungsgegenstand und Schuldner mögen der beiliegenden Aufstellung des Beschwerdeführers entnommen werden. Die Fahrt nach A sei zur Rechtsanwaltskanzlei A1 erfolgt, um entsprechende Forderungsbetreibungen vorzunehmen. Zwei Fahrten nach B seien zur Kanzlei B1 erfolgt. Deren Beratung sei notwendig gewesen, weil der Beschwerdeführer von einem Gläubiger in Deutschland ungerechtfertigt gerichtlich in Anspruch genommen worden sei und von diesem weiters versucht worden wäre, gegen ihn Kosten gerichtlich festsetzen zu lassen. Die Fahrt nach C sei zu dem Zweck erfolgt, um einen ursprünglich dort wohnhaften Schuldner ausfindig zu machen, der nicht mehr behördlich gemeldet gewesen wäre.

Ergänzend werde darauf hingewiesen, dass aus der 2004 bezahlten Mindestkörperschaftsteuer noch ein Betrag von 10.410,56 € nicht verrechnet worden sei. Es handle sich dabei um einen Verlustvortrag, der im gegenständlichen Veranlagungsjahr geltend gemacht werden könne.

In Zusammenhang mit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wurde betreffend Ausbildungs- und Fortbildungskosten auf die vorgelegten Urkunden verwiesen. Dem Beschwerdeführer stehe im Büro ein entsprechender Internetzugang zur Verfügung. Der Beschwerdeführer habe jedoch beruflich auch intensive Kontakte nach Ostasien. Aufgrund der Zeitverschiebung sei es notwendig, dass regelmäßig auch außerhalb der üblichen Bürozeiten Kontakte via Internet gepflegt würden. Die Kosten für den privaten

Internetzugang hätten im Jahr 2010 333,80 € betragen, zumindest die Hälfte, also 166,90 €, seien beruflich veranlasst. Betreffend Kündigungsanfechtung sei mitzuteilen, dass es im Betrieb des damaligen Dienstgebers keinen Betriebsrat gegeben habe, sodass ein solcher auch keine Kosten für das Verfahren übernommen habe. Ob eine Rechtsschutzversicherung bestanden habe, sei nicht erinnerlich. In keinem Fall sei für das Kündigungsanfechtungsverfahren eine Deckung bzw. eine Kostentragung erwirkt worden. Ein zur Leistungsaufstellung vom 9.5.2011 gehöriges Begleitschreiben liege dem Beschwerdeführer nicht vor. Anzumerken sei, dass es sich – gemäß dem Aufbau dieses Schriftstückes – um einen Ausdruck aus dem auch dem nunmehrigen Rechtsvertreter des Beschwerdeführers bekannten Rechtsanwaltsprogramm „Advokat“ handle. Dass dieses Schriftstück die Überschrift „Leistungsaufstellung (Beilage) per 9.5.2011“ trage, bedeute – nach dem Wissensstand des Rechtsvertreters – nicht zwingend, dass dieses Schriftstück auch nur als Beilage zu einem anderen Schriftstück ausgedruckt oder versendet worden sei. Hinzuweisen sei darauf, dass sich bereits aus dem Schreiben von Rechtsanwalt vom 26.7.2011 gedanklich ergeben würde, dass Letzter den Beschwerdeführer im Kündigungsanfechtungsverfahren zu Aktenzahl vertreten habe. Aus der Art der verzeichneten Leistungen (Klage, Schriftsatz, Streitverhandlung) ergebe sich, dass es sich eindeutig um anwaltliche Leistungen handle, die auch zeitlich mit dem Kündigungsanfechtungsverfahren korrelieren und sich Letzteres auch aus der in der Leistungsaufstellung enthaltenen Aktenbezeichnung („Aktenzeichen1“) ergeben würde. Hinsichtlich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung wurde darauf hingewiesen, dass der Verlust aus der Vermietung des Objektes Adresse nur 371,68 € betrage, der überwiegende geltend gemachte Verlust aus Vermietung und Verpachtung würde ein anderes unstrittiges Objekt betreffen. Die vorgelegte Erklärung sei von Frau VornameMieterin NameMieterin unterschrieben worden. Eine handschriftliche Erklärung von Frau NameMieterin werde vorgelegt.

Mit der Stellungnahme vom 26. Juni 2014 wurden folgende Unterlagen vorgelegt: eine vom Beschwerdeführer erstellte Aufstellung über die Kosten für Forderungsbetreibung, eine Berechnung der WIFI OÖ GmbH vom 1.6.2010, eine Bestätigung des WIFI vom 3.7.2010 über den Antritt zur Berufsreifeprüfung, je eine Aufstellung über die Kurstermine im Vorbereitungslehrgang Englisch und Betriebswirtschaftslehre und Rechnungswesen sowie eine Erklärung mit handschriftlicher Ergänzung von Frau NameMieterin vom 23.6.2014.

Die Beschwerdepunkte sind wie folgt zu beurteilen:

I. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

Gemäß § 28 Abs. 1 Z 1 EStG 1988 zählen Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke unterliegen, zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, soweit sie nicht zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 zählen. Strittig ist im vorliegenden Fall, ob der Beschwerdeführer im Veranlagungsjahr 2010 negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Zusammenhang mit dem Objekt

Adresse bezogen hat. Er behauptet, er habe mit Frau VornameMieterin NameMieterin einen Mietvertrag abgeschlossen. Folgende Erklärung wurde vorgelegt:

„Ich, VornameMieterin NameMieterin, geb. Geburtsdatum, AdresseM erkläre hiermit, dass ich die im Objekt Adresse, Ort vorgesehenen Räume verbindlich nach der Karenzzeit zur Ausübung meiner freiberuflichen Tätigkeit als Logopädin als Praxisraum von Herrn VornameB Name mieten werde.“

Frau VornameMieterin NameMieterin ist die Lebensgefährtin des Beschwerdeführers, sodass die vom Verwaltungsgerichtshof vertretene Rechtsansicht in Zusammenhang mit der Problematik bei Verträgen zwischen nahen Angehörigen anzuwenden ist.

Verträge zwischen nahen Angehörigen finden unbeschadet ihrer zivilrechtlichen Wirksamkeit für den Bereich des Abgabenrechtes grundsätzlich nur Anerkennung, wenn sie nach außen ausreichend in Erscheinung treten, einen eindeutigen und klaren Inhalt haben und auch unter Fremden so abgeschlossen worden wären (VwGH vom 18.4.2007, 2004/13/0025). Die gilt vor allem deshalb, weil der in der Regel zwischen Fremden und Geschäftspartnern bestehende Interessensgrundsatz bei nahen Angehörigen auszuschließen ist und durch die rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten abweichend von den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten steuerliche Folgen entsprechend beeinflusst werden könnten (vgl. VwGH vom 22.11.2006, 2004/15/0139; VwGH vom 22.9.1999, 97/15/0005).

Mildtätigkeit ist als Beweggrund kaufmännischen Handelns nach den allgemeinen Erfahrungen auszuschließen (VwGH vom 20.12.2006, 2002/13/0130). Somit kann davon ausgegangen werden, dass Rechtsbeziehungen zwischen Fremden so gestaltet werden, dass sie das tatsächliche Geschehen im Wirtschaftsleben widerspiegeln, sich die Geschäftspartner also nichts schenken wollen. Dieser Interessensgrundsatz fehlt vielfach bei Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen oder sonst einander Nahestehenden (vgl. Jakom, 7. Auflage, EStG Kommentar). Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH vom 18.4.2997, 2004/13/0025) können vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen für den Bereich des Steuerrechts nur als erwiesen angenommen werden und damit Anerkennung finden, wenn sie nach außen ausreichend zum Ausdruck kommen, einen eindeutigen, klaren und jeden Zweifel ausschließenden Inhalt haben und auch zwischen Familienfremden unter den gleichen Bedingungen abgeschlossen worden wären. Diese Grundsätze gelten auch für Personen, die miteinander eine Lebensgemeinschaft eingegangen sind (vgl. mit weiteren Nachweisen das Verwaltungsgerichtshoferkenntnis vom 2. August 2000, 97/13/0019). Die von der Judikatur aufgestellten Bedingungen müssen ausnahmslos erfüllt sein, um eine steuerliche Berücksichtigung der Vereinbarung zu ermöglichen.

Außenwirkung: Grundsätzlich ist zu fordern, dass vertragliche Vereinbarungen zwischen nahen Angehörigen die gleichen Formvoraussetzungen erfüllen, die unter Fremden üblich sind. Schriftform ist daher nicht zwingend Voraussetzung, es sei denn, es ist nach Art und Inhalt des Vertrages üblich, ihn in Schriftform abzuschließen. Der Unabhängige Finanzsenat hat am 24.1.2013, RV/0154-F/11, ausgesprochen, es sei mit Sicherheit davon auszugehen, dass ein mündlicher Mietvertrag über Geschäftsräume absolut unüblich

ist. Wenn eine schriftliche Vereinbarung nicht vorliegt, so müssen jedoch zumindest die wesentlichen Vertragsbestandteile mit genügender Deutlichkeit festgelegt sein (VwGH vom 1.7.2003, 97/13/0215).

Dem Bundesfinanzgericht liegt ein dreieinhalb Zeilen umfassendes undatiertes Schriftstück vor, in welchem Frau VornameMieterin NameMieterin bestätigt, nach der Karenzzeit die beschwerdegegenständlichen Räumlichkeiten anzumieten. Die Unterschrift auf diesem Schriftstück gleicht jedoch nicht einmal annähernd jenem Unterschriftenbild, das auf dem Einreichplan vom 10.2.2010 zu finden ist. Auf diesen Umstand wurde der steuerliche Vertreter des Beschwerdeführers anlässlich eines Telefongespräches am 20. Juni 2014 hingewiesen. Im Schriftsatz vom 26. Juni 2014 wurde entgegnet, dass Frau NameMieterin die vorgelegte Erklärung eigenhändig unterschrieben hätte. Eine Gewissheit kann nach Ansicht der Richterin nur ein graphologisches Gutachten bringen. Ein solches ist jedoch entbehrlich, da auf dem Schriftstück die Unterschrift des Vermieters fehlt. Selbst wenn man von der Echtheit der Unterschrift der angeblichen Mieterin ausginge, würde der vorgelegte undatierte, vom angeblichen Vermieter nicht unterschriebene Vierzeiler keine ausreichende Außenwirkung haben.

Klarer, eindeutiger, jeden Zweifel ausschließender Inhalt: Aus dem bereits erwähnten undatierten Schriftstück geht hervor, dass Frau VornameMieterin NameMieterin „nach der Karenzzeit“ die Räumlichkeiten anmieten würde. Aus dieser Formulierung ist nicht ersichtlich, ab welchem Zeitpunkt eine Vermietung stattfinden würde. „Nach der Karenzzeit“ umschreibt keinen definierten oder definierbaren Zeitraum. „Karenz“ ist ein arbeitsrechtlicher Begriff und beinhaltet den Anspruch auf Freistellung von der Arbeitsleistung gegen Entfall des Arbeitsentgeltes. Bei Geburt eines weiteren Kindes kann eine Karenz nahtlos in die nächste übergehen. Das bedeutet, dass die im gegenständlichen Fall gewählte Formulierung praktisch keine Aussagekraft hat. Es wurde außerdem nicht festgehalten, zu welchem Preis die Räumlichkeiten angemietet werden würden bzw. welche Konsequenzen eintreten würden, wenn es zu keinem Mietverhältnis käme, welche Konsequenzen ein Zahlungsverzug nach sich zieht, ob die Räume möbliert oder unmöbliert vermietet werden, ob eine Kaution zu hinterlegen ist, ob eine Indexanpassung vorgesehen ist usw. Die angeblich getroffene Vereinbarung hat keinen klaren, eindeutigen, jeden Zweifel ausschließenden Inhalt.

Wenn gleich es bei der gegebenen Sachlage auf die Frage, ob eine derartige Vereinbarung einem Fremdvergleich standhalten würde, entscheidend nicht mehr ankommt (vgl. VwGH vom 17.12.2001, 98/14/0137), ist es offensichtlich, dass ein „Vertrag“, der praktisch keine Regelungen enthält, zwischen Familienfremden nicht geschlossen worden wäre.

Aus den dargelegten Gründen gelangte das Bundesfinanzgericht zur Ansicht, dass das Vertragsverhältnis zwischen dem Beschwerdeführer und Frau VornameMieterin NameMieterin steuerlich keine Anerkennung findet, weil es den diesbezüglichen Voraussetzungen nicht entspricht.

Der geltend gemachte Verlust aus der Vermietung und Verpachtung in Zusammenhang mit dem Objekt Adresse findet daher entsprechend dem angefochtenen Bescheid endgültig keine steuerliche Anerkennung.

II. Werbungskosten:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

1. Kosten für Psychotherapie:

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abzugsfähig, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringen und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ist ein strenger Maßstab anzulegen und eine genaue Unterscheidung vorzunehmen. Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist entsprechend dem Aufteilungsverbot der gesamte Betrag nicht abzugsfähig. Krankheitskosten sind nur dann als Betriebsausgaben oder Werbungskosten absetzbar, wenn es sich um eine typische Berufskrankheit handelt oder der Zusammenhang zwischen der Erkrankung und dem Beruf eindeutig feststeht (VwGH vom 24.9.2007, 2006/15/0325). Das ASVG enthält eine Liste der Berufskrankheiten, dabei handelt es sich in erster Linie um Krankheiten durch Einwirkung verschiedener Schadstoffe. In dieser Liste ist Burnout nicht enthalten. Die Generalklausel des § 177 Abs. 2 ASVG lautet: „*Eine Krankheit, die ihrer Art nach nicht in der Liste enthalten ist, gilt als Berufskrankheit, wenn die Unfallversicherung im konkreten Fall auf Grund gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse feststellt, dass diese Krankheit ausschließlich oder überwiegend durch die Verwendung schädigender Stoffe oder Strahlen bei einer vom/von der Versicherten ausgeübten Beschäftigung entstanden ist. Diese Feststellung bedarf zu ihrer Wirksamkeit der Zustimmung des Bundesministeriums für Gesundheit.*“ Aus den Bestimmungen des ASVG ergibt sich, dass Burnout nicht unter den Begriff der Berufskrankheit zu subsumieren ist. Zu prüfen bleibt, ob der Zusammenhang zwischen Beruf und Krankheit eindeutig feststeht. Burnout ist keine einzelne Diagnose, sondern eine Kombination mehrerer Diagnosen zusammen. Grundlegend dabei sind drei Symptome: Erschöpfung, depressive Verstimmung sowie eine Sinneskrise, und das über eine längere Zeit. Zu viel Stress im Beruf führt nicht unbedingt und nicht ausschließlich zum Burnout, sagen Experten. Denn es gibt das Burnout-Syndrom genauso bei Menschen, die keinen oder nur wenig erkennbaren Arbeitsstress haben. Und längst nicht jeder, der im Beruf unter größtem Druck steht, endet automatisch in der totalen Erschöpfung. Es spielt nämlich nicht nur der Beruf eine Rolle. Auch private Rückschläge können bei Burnout entscheidend sein – insbesondere dann, wenn die Betroffenen nur wenig Unterstützung durch Partner, Freunde und Familie erwarten können. Die Ursachen eines Burnout sind also nicht immer und nicht nur in den Arbeitsbedingungen zu suchen. Wichtig ist auch die Frage, wie jemand ganz allgemein auf Belastungen reagiert. Nicht zuletzt scheinen daneben bestimmte Erbanlagen das Risiko erhöhen, an einem Burnout zu erkranken. Es fehlen den Patienten geeignete Bewältigungsstrategien.

Bereits im Schreiben vom 2. Juni 2014 wurde der Beschwerdeführer darauf hingewiesen, dass das Burnout-Syndrom wissenschaftlich nicht als Krankheit anerkannt wird,

sondern als Problem der Lebensbewältigung. Dem Beschwerdeführer ist es im gegenständlichen Verfahren nicht gelungen, einen Nachweis darüber zu erbringen, dass die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen für zwei psychotherapeutische Sitzungen und die damit verbundenen Fahrtkosten unter den § 16 Abs. 1 EStG 1988 fallen. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gehört nämlich die eigene Stressbewältigung des Steuerpflichtigen in den Bereich der Erhaltung bzw. Verbesserung der eigenen Gesundheit und somit in den Bereich der persönlichen Lebensführung. Im Hinblick darauf gelangte das Bundesfinanzgericht zur Ansicht, dass die geltend gemachten Aufwendungen für Therapiekosten, Fahrtkosten und Rezeptgebühren (in Summe 230,70 €) keine beruflich veranlassten Aufwendungen und somit keine Werbungskosten darstellen.

2. Reparaturkosten PKW:

Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen.

Grundsätzlich können Unfallkosten in Zusammenhang mit einer beruflich bedingten Fahrt abzugsfähig sein. Die vom Beschwerdeführer vorgelegte Rechnung vom 12.10.2010 betreffend Reparaturkosten wurde jener Werkstatt vorgelegt, die den Beleg ausgestellt hatte. Seitens der Werkstatt wurde festgestellt (Schreiben vom 4. Juli 2011), dass die in der Rechnung aufscheinenden Aufwendungen nicht in Zusammenhang mit einem Unfall, sondern anlässlich einer Überprüfung wegen mangelnder Motorleistung angefallen sind. Es muss daher davon ausgegangen werden, dass die behaupteten Unfallkosten weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht wurden. Auf Basis dieser Sachlage ist eine Feststellung darüber, ob die Fahrt, bei welcher der Unfall (angeblich) passiert ist, tatsächlich beruflich veranlasst war oder nicht entbehrlich. Die Aufwendungen in Höhe von 1.123,88 € sind mangels Nachweises der behaupteten Unfallursachlichkeit nicht abzugsfähig.

3. Reisekosten für Vorstellungsgespräche:

Auch erfolglose Aufwendungen für Vorstellungskosten sind als vorweggenommene Werbungskosten grundsätzlich abzugsfähig, wenn die ernsthafte Absicht zur Einkünftezielung besteht.

Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen.

Für den Werbungskostencharakter sind grundsätzlich weder ein unbedingtes berufliches Erfordernis zur Tätigung der Aufwendungen oder Ausgaben noch deren Zweckmäßigkeit erforderlich. Die Notwendigkeit einer Aufwendung ist grundsätzlich keine Voraussetzung für die Anerkennung von Werbungskosten, sondern ein Indiz für die berufliche Veranlassung bzw. für das Fehlen einer privaten Veranlassung. Werbungskosten können auch bereits **vorer** der Erzielung von Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit anfallen, wenn Umstände vorliegen, die über die bloße Absichtserklärung zur künftigen Einnahmenerzielung hinausgehen (vgl. VwGH 15.1.1981, 15/1817/79) und klar und eindeutig nach außen in Erscheinung treten (vgl. VwGH 23.6.1992, 92/14/0037), beispielsweise Aufwendungen durch Vorstellungstreisen oder Aufwendungen zur Arbeitsplatzvermittlung. Bei diesen Werbungskosten handelt es sich begrifflich um vorweggenommene Werbungskosten.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können (z.B. wie bei Reisebewegungen), grundsätzlich ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden. Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist der gesamte Betrag - insofern besteht ein Aufteilungsverbot - nicht abzugsfähig.

Damit ein berufsspezifischer Aufwand in konkreter beruflicher Situation steuerlich überhaupt als Werbungskosten berücksichtigt werden kann, setzt dies allerdings auch voraus, dass ein solcher, ebenso wie Betriebsausgaben, nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht wird. Des Weiteren ist eine steuerliche Anerkennung von Aufwendungen als Werbungskosten nur dann möglich, wenn vom Steuerpflichtigen nachgewiesen werden kann, dass die getätigten Aufwendungen tatsächlich berufsnotwendig erwachsen sind und damit ein zwingender Zusammenhang mit der Sicherung und Erhaltung von Einnahmen gegeben ist. Daher ist es ua. auch Aufgabe des Steuerpflichtigen, in Erfüllung der ihm obliegenden Mitwirkungspflicht, die für den Werbungskostencharakter sprechenden Gründe (berufliche Veranlassung) im Verwaltungsverfahren eingehend darzulegen und nachzuweisen.

Grundsätzlich ist es somit möglich, Aufwendungen als vorweggenommene Werbungskosten anzuerkennen. Dies gilt jedoch nur für solche Aufwendungen, deren Nachweis durch den Abgabepflichtigen gelungen ist (UFS vom 10.1.13, RV/1364-W/12). Der Beschwerdeführer wurde wiederholt aufgefordert, Datum, Abfahrt, Ankunft und Name der jeweiligen Firma bekanntzugeben. Aus der vom Beschwerdeführer vorgelegten Liste ist nur ersichtlich, zu welchem Ort er gefahren ist. Es ist nicht einmal das Datum des jeweiligen Vorstellungsgespräches ersichtlich. Es wurden keine Beweismittel vorgelegt, die das Vorliegen von Bewerbungsgesprächen glaubhaft

machen würden. Vor einem Vorstellungsgespräch findet regelmäßig eine schriftliche Kontaktaufnahme statt, über die es entsprechende Unterlagen gibt, in einem Kalender wird der Termin eingetragen. Bei Vorstellungsgesprächen in Nürnberg, Liechtenstein, Kempten, Bozen, Wien, Hannover ist vorstellbar, dass ein Hotelzimmer gemietet wurde. Auch diesbezügliche Unterlagen würden zur Glaubhaftmachung der Werbungskosten dienen. Die Behauptung des Beschwerdeführers, er möchte die Firmen nicht nennen, da er befürchte, dass das Finanzamt mit den Firmen Kontakt aufnehmen werde und er dann einen Nachteil erfahren würde, ist an den Haaren herbeigezogen. Im Zeitraum des Beschwerdeverfahrens hatte der Beschwerdeführer bereits einen Arbeitsplatz, sodass er keine nachteiligen Folgen befürchten musste. Im Übrigen erscheint es sehr unglaublich, dass jemand mehrere hundert Kilometer von jenem Ort entfernt, an dem er eben ein Eigenheim errichtet, Vorstellungsgespräche führt. Im vorliegenden Fall wurde mangels glaubwürdiger Nachweise ein Teil der behaupteten Aufwendungen vom Finanzamt nicht als vorweggenommene Werbungskosten anerkannt.

Sowohl mehrmals von der Abgabenbehörde als auch vom Bundesfinanzgericht wurde dem Beschwerdeführer Gelegenheit gegeben, Unterlagen nachzureichen, welche einerseits die Höhe der behaupteten Aufwendungen sowie andererseits die berufliche Veranlassung nachweisen sollten. Der Beschwerdeführer wurde darauf hingewiesen, dass eine Glaubhaftmachung genügt, wenn eine Beweisführung nicht möglich ist. Auf das Schreiben des Bundesfinanzgerichtes erfolgte in diesem Punkt überhaupt keine Reaktion. Das Bundesfinanzgericht gelangte daher zur Ansicht, dass in Zusammenhang mit den behaupteten Aufwendungen für Vorstellungsgespräche kein Nachweis erbracht wurde, der glaubhaft machen würde, dass der Beschwerdeführer tatsächlich einen möglichen künftigen Arbeitgeber aufgesucht hat. Die Aufwendungen in Höhe von 4.068,90 € können daher keine Berücksichtigung finden.

4. Kündigungsanfechtungsklage:

Es wurde bereits ausführlich dargelegt, dass die steuerliche Anerkennung eines berufsspezifischer Aufwand in konkreter beruflicher Situation voraussetzt, dass ein solcher, ebenso wie Betriebsausgaben, nachgewiesen oder zumindest glaubhaft gemacht wird. Des Weiteren ist eine steuerliche Anerkennung von Aufwendungen als Werbungskosten nur dann möglich, wenn vom Steuerpflichtigen nachgewiesen werden kann, dass die getätigten Aufwendungen tatsächlich berufsnotwendig erwachsen sind und damit ein zwingender Zusammenhang mit der Sicherung und Erhaltung von Einnahmen gegeben ist.

In Zusammenhang mit der Kündigungsanfechtungsklage wurde eine, als Beilage bezeichnete, kopierte Leistungsaufstellung vorgelegt, aus der nicht einmal hervorgeht, wer sie erstellt hat. Es wird der Beschwerdeführer als Klient bezeichnet, Gegner ist die X GmbH, Abrechnungszeitraum 21.12.2009 bis 16.4.2010. Die Bemessungsgrundlage wird mit 73.692,00 € ausgewiesen. Es ist nicht ersichtlich, was Streitgegenstand war. Aus diesem Umstand hat das Bundesfinanzgericht den Beschwerdeführer mit Schriftsatz vom 2. Juni 2014 aufmerksam gemacht und um Vorlage des gesamten Schriftstückes ersucht. Diesem Ersuchen wurde nicht nachgekommen bzw. darauf hingewiesen, dass

das vorgelegte Schriftstück nicht zwingend nur als Beilage zu einem anderen Schriftstück ausgedruckt und versendet werde. Das Finanzamt hat Ermittlungen beim Gericht durchgeführt und in Erfahrung gebracht, dass der Beschwerdeführer tatsächlich die Firma X GmbH geklagt hat. Das Verfahren endete durch die Vereinbarung „ewiges Ruhen“. Die streitgegenständliche Summe in diesem Verfahren wurde mit 733,00 € samt Anhang ausgewiesen. Im Rahmen der Ermittlungen des Finanzamtes beim Rechtsvertreter des Beschwerdeführers, berief sich dieser auf seine Verschwiegenheitspflicht, von der er von seinem Mandanten nicht entbunden worden wäre.

Für den konkreten Fall bedeutet dies, dass die vorgelegte Aufstellung einerseits überhaupt keine Beweiskraft hat, da sie nicht unterschrieben ist und nicht ersichtlich ist, von wem bzw. wofür sie aufgestellt wurde und andererseits betragsmäßig nicht mit jenem Gerichtsverfahren übereinstimmt, dessen Durchführung seitens des Gerichtes gegenüber dem Finanzamt bestätigt wurde. Das Finanzamt und das Bundesfinanzgericht haben Ermittlungen durchgeführt, dennoch liegen nunmehr keine Beweise für den Umstand vor, dass der Betrag von 8.169,12 € Werbungskosten im Sinne des § 16 EStG 1988 darstellt und wurde daher auch nicht als solche berücksichtigt.

IV. Anrechnung Körperschaftsteuer:

Der Beschwerdeführer war Alleingesellschafter der Name GmbH. Im Rahmen einer Umwandlung im Sinne des Umgründungssteuergesetzes per 31.12.2003 ging das Unternehmen auf ihn als natürliche Person über. Die bis dahin angefallene verrechenbare Mindestkörperschaft in Höhe von 12.589,28 € ging auf den Beschwerdeführer über. Im Rahmen der Veranlagung der Einkommensteuer 2004 wurde der Betrag von 2.178,72 € berücksichtigt, der Betrag von 10.410,56 € blieb bislang unberücksichtigt. Strittig ist nunmehr, in welchem Ausmaß gemäß § 9 Abs. 8 UmgrStG idF des Budgetbegleitgesetzes 2012 (BGBl I 112/2011) nicht verrechnete Mindeststeuern, die nach einer Umwandlung auf den Beschwerdeführer (=Einzelunternehmer) als Rechtsnachfolger übergegangen sind, anrechenbar sind.

§ 9 Abs. 8 UmgrStG sieht den Übergang der Mindeststeuern der übertragenden Körperschaft im Sinne des § 24 Abs. 4 KStG 1988, die bis zum Umwandlungstichtag entstanden und noch nicht verrechnet sind, auf die Rechtsnachfolger vor. Nach dem letzten und vorletzten Satz dieser Bestimmung gilt § 24 Abs. 4 KStG 1988 für natürliche Personen als Rechtsnachfolger mit der Maßgabe, dass die Mindeststeuern im Ausmaß entstehender Einkommensteuerschulden nach Berücksichtigung der in § 46 Abs. 1 EStG 1988 genannten Beträge anzurechnen sind; § 46 Abs. 2 EStG 1988 ist nicht anzuwenden. Mindeststeuern können sohin erst auf Einkommensteuerschulden nach Verrechnung der für den Veranlagungszeitraum festgesetzten Einkommensteuervorauszahlungen sowie nach Anrechnung der durch Steuerabzug einbehaltenden Beträge (Lohnsteuer, Kapitalertragsteuer, Spekulationsertragsteuer), soweit sie auf veranlagte Einkünfte entfallen, angerechnet werden. Weiters ist durch die in § 9 Abs. 8 UmgrStG normierte Nichtanwendbarkeit des § 46 Abs. 2 EStG 1988, derzufolge der Unterschiedsbetrag gutgeschrieben wird, wenn die Einkommensteuerschuld kleiner ist als die Summe

der nach Abs. 1 anzurechnenden Beträge, klargestellt, dass die Anrechenbarkeit betraglich mit der Einkommensteuerschuld beschränkt ist, infolge der Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer somit keine Einkommensteuergutschrift entstehen kann (vgl. Wundsam/Zöchling/Huber/Kuhn, a.a.O., § 9, Rz 25; Keppert, in: Helbich/Wiesner/Bruckner, a.a.O., Art. II, § 9, Rz 85).

Infolge der Umwandlung der Name GmbH sind im Beschwerdefall noch nicht verrechnete Mindestkörperschaftsteuern auf den Beschwerdeführer als deren Rechtsnachfolger übergegangen. Betreffend das Beschwerdejahr ergibt sich aus der Veranlagung zur Einkommensteuer eine Abgabengutschrift in Höhe von 5.003,00 €. Eine Anrechnung der Mindestkörperschaftsteuer ist damit betreffend das Jahr 2010 nach dem klaren Gesetzeswortlaut ausgeschlossen.

V. Verlustabzug:

Gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgaben 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.

Der Verlustabzug ist als Sonderausgabe ein Instrument der Einkommensermittlung. Als solches wirkt er nicht quellenbezogen und kann sich daher bei jeder Einkunftsart auswirken. Der Verlustabzug gem. § 18 EStG 1988 ist auf Verluste beschränkt, die aus betrieblichen Einkunftsarten entstanden sind. Der (spätere) Verlustabzug kann sich hingegen bei jeglichen Einkünften auswirken. So kann ein Verlustabzug auch bei Ermittlung eines Einkommens vorgenommen werden, in dem keine betrieblichen Einkünfte enthalten sind. Soweit Verluste aus den ersten drei Einkunftsarten nicht im Jahr des Verlustes mit anderen positiven Einkünften ausgeglichen werden können, sind sie als Sonderausgaben zu berücksichtigen (Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 101 und 102 zu § 18 EStG 1988). Gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988 können vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 nur im Ausmaß von 75 % des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht verrechnet werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Verrechnungsgrenze zu verrechnen.

Im Rahmen der Veranlagung 2004 (Bescheid vom 25. April 2012) wurde festgestellt, dass der bisher nicht berücksichtigte Verlustabzug aus der Name GmbH gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 und 3 EStG 1988 gekürzt angesetzt worden sei und am 1.1.2004 36.948,64 € betragen habe. 25.225,60 € sind daher in den Folgejahren verrechnungsfähig.

Der Verlustabzug ist zwingend und zwar nach Abzug aller anderen Sonderausgaben, im frühestmöglichen Zeitpunkt (VwGH 20.9.77, 931/77) und im höchstmöglichen Ausmaß - es gibt somit kein Wahlrecht (vgl. UFS 30.8.2004, RV/3675-W/02).

Die Möglichkeit, den Verlust nach Belieben auf die dem Verlustjahr folgenden Veranlagungszeiträume zu verteilen, findet im Gesetz keine Stütze (VwGH 1497/63,

20.12.1963; 691/68, 2.10.1968; Nolz/Loukota, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer, Gewerbesteuer, Steuer Praxis 1992/1993, Tz 412).

Unterbleibt ein Verlustabzug (in früheren Jahren), obwohl eine Verrechnungsmöglichkeit bestand, dann darf in den Folgejahren nur der Restbetrag berücksichtigt werden (fiktiver Verlustabzug; VwGH 931/77, 20.9.1977; 691/68, 2.10.1968; Doralt, EStG Komm., 4. Aufl., § 18, Tz 313). Entsprechendes gilt, wenn im Verlustjahr bzw. Folgejahr eine Veranlagung unterbleibt, weil kein Antrag nach § 41 Abs. 2 EStG 1988 gestellt wurde (fiktiver Verlustabzug). Es besteht somit kein Wahlrecht des Steuerpflichtigen, in welchem Jahr der Verlustvortrag berücksichtigt wird (VfGH B 272/74, 17.3.1977; VwGH 931/77, 20.9.1977). Der Verlustabzug ist daher zwingend sobald als möglich und im größtmöglichen Umfang vorzunehmen (Quantschnigg/Schuch, a.a.O., Tz 104 zu § 18).

Angemerkt wird, dass die angeführten grundlegenden Aussagen hinsichtlich früherer Einkommensteuergesetze zu den streitgegenständlichen Punkten gleichermaßen Bedeutung im EStG 1988 haben.

Für den beschwerdegegenständlichen Fall bedeutet dies Folgendes: Mit Bescheid vom 25. April 2012 wurde der Verlustabzug per 1.1.2004 mit einem Betrag von 36.948,64 € rechtskräftig festgestellt. Bei der Veranlagung 2004 wurden 75 % der Gesamtbeträge der Einkünfte (75 % von 15.630,72 = 11.723,04) als Sonderausgaben gemäß §§ 18 Abs. 6 iVm 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988 abgezogen, sodass per 1.1.2005 ein Verlustabzug in Höhe von 25.225,60 € bestand. In der Folge wurde kein Verlustabzug mehr berücksichtigt. Lediglich die laufenden Verluste wurden bei der Ermittlung der Einkünfte abgezogen. Entsprechend der zitierten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ist nunmehr zu berechnen, in welchen Ausmaß bei den Veranlagungen 2005 bis 2009 eine Verrechnungsmöglichkeit bestanden hätte bzw. welcher Restbetrag für das Jahr 2010 verbleibt:

Jahr	Gesamtbetrag der Einkünfte in €	möglicher Verlustabzug	verbleibender Rest
2005	6.425,34	4.819,00	20.406,60
2006	9.370,56	7.027,92	13.378,68
2007	8.934,66	6.701,00	6.677,68
2008	7.354,67	5.516,00	1.161,68
2009	20.709,29	15.531,96	0,00

Daraus ergibt sich, dass im Rahmen der Veranlagung 2010 ein Verlustabzug gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988 nicht mehr möglich ist.

Unzulässigkeit einer Revision:

Gegen diese Entscheidung ist gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG eine Revision nicht zulässig, da das Erkenntnis nicht von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis nicht von der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht.

Im gegenständlichen Fall wurde in keiner Rechtsfrage entschieden, der grundsätzliche Bedeutung im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG zukommt, sodass eine Revision unzulässig ist.

22. April 2015