



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 31. August 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 3/11 Schwechat Gerasdorf, vom 1. August 2005 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), ein Rechtsanwalt und Mediator, erklärte im Streitjahr folgende Einkünfte:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit – Rechtsanwalt/Mediator	8.014,98 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb als Beteiligter – Ergebnis aus der Beilage E 106b	64.137,74 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	2.044,32 €
Einkünfte aus Kapitalvermögen	950,33 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	17.321,31 €

Unter den Sonderausgaben beantragte der Bw. einen Verlustabzug in Höhe von 597.041,00 €.

Nach der Beilage E 106b resultieren die Einkünfte aus Gewerbebetrieb aus der Beteiligung des Bw. an der Hotel E. KG in 8010 Graz.

Laut Mitteilung über die gesonderte Feststellung vom 12. November 2004 vom Finanzamt Graz-Stadt wurden die im Jahr 2003 erzielten und auf den Bw. entfallenden Einkünfte gemäß § 188 BAO in der oben angeführten Höhe festgestellt.

Hingewiesen wurde darauf, dass in den Vorjahren nicht ausgleichsfähige Verluste aufgetreten sind.

Der Einkommensteuerbescheid 2003 weist folgende Berechnung der Einkommensteuer aus:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit		8.014,98 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		64.137,74 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Übermittelte Lohnzettel – stpfl. Bezüge (245)	2.044,32 €	
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00 €	1.912,32 €
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge		950,33 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		17.321,31 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		92.336,68 €
Sonderausgaben:		
Verlustabzug		- 69.252,51 €
Einkommen		23.084,17 €
Die Einkommensteuer beträgt:		
0% für die ersten 3.640,00		0,00 €
21% für die weiteren 3.630,00		762,30 €
31% für die weiteren 14.530,00		4.504,30 €
41% für die restlichen 1.284,17		526,51 €
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		5.793,11 €
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag		- 555,21 €
Unterhalsabsetzbetrag		- 764,40 €
Verkehrsabsetzbetrag		- 291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag		- 54,00 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		4.128,50 €
Gem. § 33 EStG 1988	17,88 % von	22.684,57
Gem. § 37 (1) EStG 1988	8,94 % von	399,60
Einkommensteuer		4.091,72 €
Kapitalertragsteuer		- 538,11 €
Festgesetzte Einkommensteuer		3.553,61 €

In der Begründung wurde darauf verwiesen, dass der Verlustvortrag gemäß § 2 Abs. 2b Z. 2 und 3 EStG 1988 gekürzt wurde.

Mit Berufung wurde beantragt, den Verlustabzug statt bisher mit 69.252, 51 € nunmehr mit 92.336, 68 €, also zu 100%, in Ansatz zu bringen, sodass das Einkommen 0,00 € für 2003 betrage, was zur Folge habe, dass die festzusetzende Einkommensteuer eine Abgabengutschrift aus dem Titel der bereits entrichteten Kapitalertragsteuer ergebe.

Dies mit nachstehender Begründung:

„Grundsätzlich erfolgten die Ansätze der Einkunftsarten erkläzungsgemäß, ich beantrage jedoch, den Verlustabzug nicht mit 75%, sondern 100% meiner Einkünfte in Ansatz zu bringen und begründe dies damit, dass mein Einkommen zu einem erheblichen Teil aus groben Ergebnisschwankungen der auf mich entfallenden Kommanditbeteiligung an der Hotel E. KG, 8010 Graz, ..., besteht, die ich nicht beeinflussen kann und mir daraus insgesamt bereits eine Vermögensminderung in den Vorjahren von € 597.041,00 entstanden ist, die

meine positiven Einkünfte aus 2003 in der Höhe von € 92.338,68 um ein Vielfaches übersteigen.“

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

Gemäß obiger Darstellung liegt dem Berufungsbegehren ein unstrittiger Sachverhalt zugrunde.

Ergänzend wird ausgeführt, dass sich die Beteiligung des Bw. an der Hotel E. KG in 8010 Graz in den vorangegangenen Jahren im Einzelnen wie folgt darstellte:

Mit den Mitteilungen über die gesonderten Feststellungen für die Vorjahre wurden vom Finanzamt Graz-Stadt die erzielten und auf den Bw. als Beteiligter an der Hotel E. KG in 8010 Graz entfallenden Einkünfte gemäß § 188 BAO folgendermaßen festgestellt:

1998	- 1.535.718,00 S
1999	- 2.509.237,00 S
2000	- 1.120.516,00 S
2001	- 64.241,55 € - 883.983,00 S
2002	- 27.179,64 €
2003	64.137,74 €

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 1998 bis 2002 weisen folgende Berechnungen der Einkommensteuer aus:

1998:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit	582.303,00 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb	- 1.535.718,00 S
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit	
Übermittelte Lohnzettel – stpfl. Bezüge (245)	25.084,00 S
Pauschbetrag für Werbungskosten	-1.800,00 S
Einkünfte aus Kapitalvermögen	20.967,00 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	20.855,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte	- 888.309,00 S
Sonderausgaben:	
Topf-Sonderausgaben	- 10.000,00 S
Einkommen	0,00 S
Die Einkommensteuer beträgt:	
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	0,00 S
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 598,10 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	- 598,10 S
Einkommensteuer	- 598,10 S
Kapitalertragsteuer	- 12.688,00 S
Festgesetzte Einkommensteuer	- 13.286,00
	(- 965,53 €)

1999:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit		187.140,00 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		- 2.509.237,00 S
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Übermittelte Lohnzettel – stpfl. Bezüge (245)	25.084,00 S	
Pauschbetrag für Werbungskosten	-1.800,00 S	23.284,00 S
Einkünfte aus Kapitalvermögen		8.354,00 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		31.821,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte		- 2.258.638,00 S
Sonderausgaben:		
Topf-Sonderausgaben		- 10.000,00 S
Verlustabzug		- 4.597.987,00 S
Einkommen		0,00 S
Die Einkommensteuer beträgt:		
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		0,00 S
Arbeitnehmerabsetzbetrag		- 598,10 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		- 598,10 S
Einkommensteuer		- 598,10 S
Kapitalertragsteuer		- 3.909,00 S
Festgesetzte Einkommensteuer		- 4.507,00 S
		(- 327,54 €)

2000:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit		201.092,00 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		- 1.120.516,00 S
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Übermittelte Lohnzettel – stpfl. Bezüge (245)	29.021,00 S	
Pauschbetrag für Werbungskosten	-1.800,00 S	27.221,00 S
Einkünfte aus Kapitalvermögen		18.332,00 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		65.822,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte		- 808.049,00 S
Sonderausgaben:		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		- 819,00 S
Verlustabzug		- 6.856.525,00 S
Einkommen		0,00 S
Die Einkommensteuer beträgt:		
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		0,00 S
Arbeitnehmerabsetzbetrag		- 598,10 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		- 598,10 S
Einkommensteuer		- 598,10 S
Kapitalertragsteuer		- 8.895,00 S
Festgesetzte Einkommensteuer		- 9.493,00 S
		(- 689,88 €)

2001:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit		331.202,00 S
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		- 883.983,00 S
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Übermittelte Lohnzettel – stpfl. Bezüge (245)	25.749,00 S	
Pauschbetrag für Werbungskosten	-1.800,00 S	23.949,00 S
Einkünfte aus Kapitalvermögen		20.308,00 S
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		79.336,00 S
Gesamtbetrag der Einkünfte		- 429.188,00 S

Sonderausgaben:	
Pauschbetrag für Sonderausgaben	- 819,00 S
Zuwendungen gem. § 18 (1) Z 7 EStG 1988	-1.000,00 S
Verlustabzug	- 7.664.574,00 S
Einkommen	0,00 S
Die Einkommensteuer beträgt:	
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge	0,00 S
Arbeitnehmerabsetzbetrag	- 1.196,20 S
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge	- 1.196,20 S
Einkommensteuer	- 1.196,20 S
Kapitalertragsteuer	- 8.659,00 S
Festgesetzte Einkommensteuer	- 9.855,00 S
	(- 716,19 €)

2002:

Einkünfte aus selbständiger Arbeit		10.551,64 €
Einkünfte aus Gewerbebetrieb		- 27.179,64 €
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit		
Übermittelte Lohnzettel – stpfl. Bezüge (245)	2.044,32 €	
Pauschbetrag für Werbungskosten	-132,00 €	1.912,32 €
Endbesteuerungsfähige Kapitalerträge		1.119,74 €
Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung		4.751,93 €
Gesamtbetrag der Einkünfte		- 8.844,01 €
Sonderausgaben:		
Pauschbetrag für Sonderausgaben		- 60,00 €
Verlustabzug		- 0,00 €
Einkommen		- 8.904,01 €
Die Einkommensteuer beträgt:		
Steuer vor Abzug der Absetzbeträge		0,00 €
Allgemeiner Steuerabsetzbetrag		- 887,00 €
Unterhalsabsetzbetrag		- 306,00 €
Verkehrsabsetzbetrag		- 291,00 €
Arbeitnehmerabsetzbetrag		- 54,00 €
Steuer nach Abzug aller Absetzbeträge		- 1.538,00 €
Davon nicht erstattungsfähig gemäß § 33 (8) EStG 1988		1.502,77 €
Davon erstattungsfähig gemäß § 33 (8) EStG 1988		- 53,23 €
Steuer nach Abzug der Absetzbeträge		- 53,23 €
Gem. § 33 EStG 1988	0,40 % von	0,00
Gem. § 37 (1) EStG 1988	0,20 % von	8.904,01
Einkommensteuer		- 17,81 €
Kapitalertragsteuer		- 610,17 €
Festgesetzte Einkommensteuer		- 627,98 €

Nach dem Abgabeninformationssystem betragen im Jahr 2001 die Grundlagen für den Verlustabzug aus 1989/1990 S 460.209,00 (KZ 469) und jene der Jahre ab 1991 S 7.572.532,00 (KZ 462). Folglich wurde im Bescheid der im Jahr 2001 bestehende Verlustabzug mit  $(460.209,00 \times 1/5$  [gemäß § 117 Abs. 7 Z 1 EStG 1988] = 92.042,00 plus  $7.572.532,00 =$ ) - S 7.664.574,00 ausgewiesen; mangels positiver Gesamteinkünfte hatte der Verlustabzug aber keinerlei Auswirkung.

Im Jahr 2002 betrug der rechnerische Verlustabzug - € 588.196,62 (ergibt sich aus dem Verlustabzug für 2001 von - S 7.664.574,00 [€ 557.006,32] plus dem Verlust aus Gewerbebetrieb in Höhe des Gesamtbetrages der Einkünfte dieses Jahres, d.s. - S 429.188,00 [€ 31.190,30]); infolge negativer Gesamteinkünfte kam ebenso wie im Vorjahr ein Verlustabzug nicht zum Tragen.

Betreffend das Berufungsjahr 2003 beantragte der Bw. in der Steuererklärung einen Verlustabzug in Höhe von - € 597.041,00. Dieser Betrag errechnet sich aus dem gerundeten rechnerischen Verlustabzug des Vorjahres von - € 588.197,00 zuzüglich Gesamtbetrag der Einkünfte aus 2002 von - € 8.844,01.

§ 2 Abs. 2b Z 2 EStG 1988 bestimmt:

2. Vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 können nur im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte abgezogen werden (Vortragsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht abgezogen werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Vortragsgrenze abzuziehen. Dies gilt auch für Verluste des § 117 Abs. 7 zweiter Satz insoweit, als diese Verluste wegen der Vortragsgrenze nicht abgezogen werden können.

§ 2 Abs. 2b EStG 1988 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 142/2000 ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2001 anzuwenden (§ 124b Z 45).

Die Gesetzesmaterialien führen dazu aus:

Erläutende Bemerkungen zur Regierungsvorlage (311 BlgNR XXI. GP):

„Im Sinne einer Besteuerung, die sich stärker an der aktuellen Liquidität von Unternehmen orientiert, sollen sowohl die Verlustverrechnung als auch der Verlustabzug durch Betragsbegrenzungen beschränkt werden. Die Begrenzung wird jeweils in Abhängigkeit von jenem Betrag definiert, mit dem der Verlust verrechnet oder von dem der Verlust abgezogen werden soll.

...

Die Neuregelung in Z 2 begrenzt den Verlustvortrag. Die Begrenzung leitet sich von der Höhe des Gesamtbetrages der Einkünfte (Summe der Einkünfte nach Verlustausgleich aber vor Abzug von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen sowie Freibeträgen nach §§ 104 und 105) ab. Auch hier führt die Begrenzung nicht zu einem Untergehen der nicht vortragsfähigen Verlustteile, sondern zu einem Rückstauen dieser Beträge in spätere Jahre. Soweit im Gesamtbetrag der Einkünfte Sanierungsgewinne oder Veräußerungs- bzw. Aufgabegewinne enthalten sind, kommt es zu keiner Vortragsbegrenzung. Da diese Regelung

ebenfalls auf den Gesamtbetrag der Einkünfte abstellt, müssen dabei (laufende) „innerbetriebliche und außerbetriebliche“ Verluste berücksichtigt werden.

Bei Verlusten, die nach § 117 Abs. 7 EStG 1988 nur zu einem Fünftel abziehbar sind, wird der Fünftelbetrag nur insoweit reduziert, als er 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte überschreitet. Soweit ein Fünftelbetrag wegen der Vortragsgrenze nicht abgezogen werden kann, wird er – über das Jahr 2002 hinaus – in späteren Jahren im Rahmen des Verlustvortrages abgezogen. Beträge, die auch bei Wegdenken der Vortragsgrenze verfallen müssten, sind von einem weiteren Verlustvortag ausgeschlossen. ...“

Ab der Veranlagung 2001 wird der Verlustvortrag gemäß § 2 Abs. 2b Z 2 durch eine Verlustvortragsgrenze von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte eingeschränkt (Doralt, EStG, Kommentar<sup>10</sup>, Tz. 282 zu §18).

Nach der Vortragsgrenze gemäß der zitierten Gesetzesbestimmung können vortragsfähige Verluste (Verlustabzug nach § 18 Abs. 6, Anlaufverluste nach § 18 Abs. 7) nur mehr im Ausmaß von 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte (damit nicht des Einkommens, sondern der Summe der Einkünfte nach Verlustausgleich, aber vor Abzug von Sonderausgaben, außergewöhnlichen Belastungen sowie Freibeträgen nach §§ 104 und 105) abgezogen werden. Die Begrenzung führt auch hier nicht zu einem Untergehen der nicht vortragsfähigen Verlustteile, sondern zu einem Rückstauen dieser Beträge in spätere Jahre. Im Ergebnis müssen beim Vorhandensein abzugsfähiger Verluste stets 25% des Gesamtbetrages der Einkünfte in die Ermittlung der Besteuerungsgrundlage eingehen. Dies muss zu keinem steuerlichen Nachteil führen, weil im Gegensatz zu bisher der Verlustabzug nicht mehr bis zur Einkunfts Höhe Null vorgenommen werden muss, sodass ein Verlustabzug, der nach der bisherigen Regelung im Vortragsjahr wegen der günstigen unteren Progressionsstufen ohnehin nicht oder kaum verwertet werden konnte, zum Vortrag auf die Folgejahre verbleibt.

Auf Sanierungsgewinne, Veräußerungs- und Aufgabegewinne kommt die 75%-Grenze nicht zur Anwendung, sodass insoweit vortragsfähige Verluste weiter voll zu verrechnen sind. Bei Verlustvorträgen aus den Jahren 1989 und 1990, die nach § 117 Abs. 7 bis zum Jahr 2002 zu jeweils einem Fünftel abgezogen werden können, wird der Fünftelbetrag nur insoweit reduziert, als er 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte überschreitet. Soweit ein Fünftelbetrag wegen der Vortragsgrenze nicht abgezogen werden kann, wird er – über das Jahr 2002 hinaus – in späteren Jahren im Rahmen des Verlustvortrages abgezogen. (Beträge, die auch bei Wegdenken der Vortragsgrenze verfallen müssten, sind allerdings von einem weiteren Verlustvortag ausgeschlossen) (vgl. Hofstätter-Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, III A, Tz. 8b zu § 2).

Die Summe jener Teile der in den Jahren 1998 bis 2002 angefallenen Verluste aus Gewerbebetrieb, also die verbleibenden Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach Ausgleich mit den übrigen Einkünften des jeweiligen Jahres, die für einen Verlustausgleich in Betracht kommen, ist bereits so hoch, dass 75 % des Gesamtbetrages der Einkünfte des Jahrs 2003 (€ 92.336,68, davon 75% = € 69.252,51) bei Weitem überschritten werden.

Gesamtbetrag der Einkünfte, der sich nach Ausgleich mit den übrigen Einkünften errechnet	S	€
1998	- 888.309,00 S	
1999	- 2.258.638,00 S	
2000	- 808.049,00 S	
2001	- 429.188,00 S	
Zwischensumme 1998 – 2001	- 4.384.184,00 S	- 318.611,08 €
2002		- 8.844,01 €
Summe		- 327.455,09 €

Infolge der Höhe der angesammelten und laut Steuererklärung geltend gemachten Verlustabzüge (€ 597.041,00 !) ergibt sich aus dem Umstand, dass aus dem für 2003 geltend gemachten Betrag der offenen Verlustabzüge das noch enthaltene Fünftel des Verlustes der Jahre 1989/1990 mit dem Betrag von (S 460.209,00 x 1/5 = S 92.042,00, umgerechnet) € 6.688,95 auszuscheiden ist, keine Konsequenz. Da die jeweiligen Gesamtbeträge der Einkünfte der Jahre 1998 bis 2002 negativ waren, konnte es zu keinem Verlustausgleich kommen und konnten somit auch in den Jahren 2001 und 2002 die Fünftelbeträge nicht abgezogen werden; auch bei Wegdenken der Vortragsgrenze hätten die Fünftelbeträge 2001 und 2002 verfallen müssen. Die Fünftelbeträge des Verlustes der Jahre 1989/1990 verfielen daher in jeweiligen Jahren, also 1998 bis 2002. Der Betrag der im Jahr 2003 offenen Verlustabzüge beläuft sich auf (€ 597.041,00 – € 6.688,95 =) € 590.352,05.

Laut Einkommensteuerbescheid 2003 gelangte ein Betrag in Höhe von genau 75% des Gesamtbetrages der Einkünfte des Bw. als Verlustabzug zum Ansatz. Der Bescheid des Finanzamtes entspricht damit den gesetzlichen Bestimmungen. Ein Verlustabzug in Höhe von 100% des Gesamtbetrages der Einkünfte entspricht nicht dem Gesetz.

Die Berufung war daher abzuweisen.

Wien, am 30. November 2007