

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache des Bf., vertreten durch Mag. Heidemarie Dawari, Leonfelderstraße 300, 4040 Linz, über die Beschwerde vom 19.06.2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 22.5.2015 betreffend **Einkommensteuer 2013** zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet *abgewiesen*.

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

Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob dem Beschwerdeführer (Bf.) ein Verlustabzug nach § 18 Abs. 6 EStG 1988 für Verluste zusteht, die eine zwischenzeitig gelöschte GmbH erzielt hat, an welcher der Bf. als Gesellschafter beteiligt war.

Der Bf. bezog im Streitjahr Arbeitslosengeld sowie Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Er reichte eine Einkommensteuererklärung ein, in welcher ein Verlustabzug iHv. € 123.140,70 beansprucht wurde. Dieser Verlust stammt aus der X-GmbH, an welcher der Bf. zu 75% beteiligt war. Die übrigen 25% wurden von seinem Vater gehalten.

Laut Firmenbuchauszug war der Bf. als (bloßer) Gesellschafter mit einer Stammeinlage von (zuletzt) € 27.252,31 an der GmbH beteiligt. Sein Vater war als weiterer Gesellschafter auch als Geschäftsführer der GmbH eingetragen. Mit Generalversammlungsbeschluss vom 2.2.2012 wurde die Gesellschaft aufgelöst, am 18.4.2013 erfolgte die Löschung der GmbH infolge beendeter Liquidation.

Im Jahr 2015 fand beim Bf. eine **Außenprüfung** statt. Im Bericht vom 21.5.2015 traf der Prüfer unter Tz 1 folgende Feststellungen:

„Im Zuge der Betriebsprüfung wurde der Pflichtige bzw. seine steuerliche Vertretung (...) mehrfach gebeten, bekannt zu geben aus welchen Gründen (zB Umgründung, Einbringung eines Unternehmens) die geltend gemachten Verlustvorträge auf den

Pflichtigen übergegangen sind. Letztmalig wurde dafür eine Frist bis zum 8.5.2015 gesetzt.

Da jedoch bis zum heutigen Tage keinerlei Antwort erfolgte, wird daher laut Aktenlage entschieden, dass die geltend gemachten Verlustvorträge nicht anzuerkennen sind, da hierfür eine entsprechende steuerliche Begründung fehlt. Dazu wird näher ausgeführt:

Der Verlustvortrag ist ein höchstpersönliches Recht und steht somit grundsätzlich nur demjenigen zu, der den Verlust erlitten hat. (...) Der Behörde liegen keine Indizien vor, dass auf den Pflichtigen ein Betrieb übertragen wurde. Weder auf Grund einer Rechtsnachfolge noch auf Grund einer Umwandlung bzw. einer Einbringung einer Kapitalgesellschaft in einen Nachfolgerechtsträger. (...). "

Auf Basis dieser Feststellungen hat das Finanzamt den Verlustabzug im beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheid außer Ansatz gelassen.

Dagegen richtet sich die vorliegende **Beschwerde** mit folgender – auszugsweiser wörtlicher - Begründung: „*(...) Die Beteiligung [des Bf.] war nicht eine reine Kapitalbeteiligung, grundsätzlich wären Einkünfte ausbedungen worden, doch auf Grund der geringen Geschäftstätigkeit konnten keine Gesellschafterbezüge ausbezahlt werden. Lediglich Herr Bf.-Vater sen. konnte seinen Lebensunterhalt bestreiten. Doch die Firma war, wenngleich überschuldet, doch nicht insolvenzgefährdet. Die Bank hatte ein Durchgriffsrecht auf die Gesellschafter. Die Bankverbindungen liefen auch nach der Liquidierung. Außerdem wurden noch kleinere Aufträge gemacht, auch nach Löschung der Gesellschaft. Somit ist eine Umwandlung gegeben, weil die GmbH als Gesellschaftsform nicht mehr angemessen war und Herr Bf.-Vater sen. Bereits das Pensionsalter erreicht hatte. (...)*

Es ist auch eine gängige Vorgangsweise, wenn das Pensionsalter erreicht wird und kein Nachfolger, der den Betrieb fortführen könnte, der Betrieb aufgelöst und dann als Einzelfirma die Aufträge der GmbH fortführt bzw. alle Schulden der GmbH übernimmt und abträgt, wie dies in dem gegenständlichen Betrieb der Fall ist. Die Schulden wurden bis 2014/2015 alle abgetragen. (...)"

Das Finanzamt wies die Beschwerde als unbegründet ab. Aus der Beschwerde gehe nicht hervor, wann die behauptete Umwandlung stattgefunden haben soll. Es seien keine Dokumente vorgelegt worden, aus denen ersichtlich ist, dass jemals eine Umwandlung stattgefunden habe. Auch aus dem Firmenbuch ergebe sich kein Hinweis auf eine Umwandlung in ein Einzelunternehmen.

Im **Vorlageantrag** bringt der Bf. vor, formalrechtlich sei keine Umgründung erfolgt, inhaltlich aber schon, „*ist doch bekanntlich die Vorgesellschaft und die Nachgesellschaft der GmbH eine OG.*“ Alle Verbindlichkeiten und Forderungen seien beim Gesellschafter verblieben und deklariert worden, weshalb nicht nur die Pflichten, sondern auch die Rechte auf die natürlichen Personen übergegangen seien. Im Weiteren heißt es im Vorlageantrag wörtlich: „*Im § 29 EStG Einkünfte deklariert wurden die ursächlich mit der GmbH verknüpft sind. Es sind nachbetriebliche Ausgaben, die bis 2014 angefallen*

sind. Es ist auch keine reine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, bei der kein Verlustausgleich möglich ist, doch hier ist eine aktive Beteiligung an dem Unternehmen gegeben.“

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

(1) Der Bf. begehrte in seiner Abgabenerklärung 2013 die Berücksichtigung eines Verlustabzuges gemäß § 18 Abs. 6 EStG 1988. Die zugrunde liegenden Verluste wurden von der X-GmbH erwirtschaftet. Der Bf. war an der Gesellschaft mit einer Stammeinlage von 75% beteiligt. Die GmbH wurde im Firmenbuch am 18.4.2013 gelöscht.

(2) Rechtlich gilt Folgendes:

Nach § 18 Abs. 6 EStG 1988 sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug).

Der Verlustabzug steht jenem Steuerpflichtigen zu, der den Verlust als Subjekt der Einkunftszurechnung erlitten hat. Ein Abzug durch andere Personen ist gesetzlich nicht vorgesehen und damit ausgeschlossen (Quantschnigg/Schuch, ESt-HB, § 18 Tz 107, mwN). Persönlich vortragsfähig ist sohin der Steuerpflichtige, der den Verlust erwirtschaftet hat (VwGH 4.6.1986, 84/13/0251).

Eine GmbH hat die Eigenschaft einer juristischen Person, was bedeutet, dass die Gesellschaft Endzurechnungssubjekt von Rechten und Pflichten ist (juristische Verselbständigung der GmbH, § 61 Abs. 1 GmbH-Gesetz). Die Gesellschafter einer GmbH sind zwar in ihrer Gesamtheit Organ der Gesellschaft. Das ändert aber nichts daran, dass es sich bei Gesellschaft und Gesellschaftern um verschiedene Rechtspersonen handelt (zB Koppensteiner/Rüffler, Kommentar zum GmbH-Gesetz, 3. Auflage, § 61 Rz 3ff.).

Auch das Steuerrecht unterscheidet zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern. Körperschaften als solche sind völlig selbständige Steuersubjekte. Die Abgabenordnung ist vom Dualismus der Unternehmensbesteuerung geprägt: Natürliche Personen unterliegen der Einkommensteuer, Körperschaften (wie zB Kapitalgesellschaften) der Körperschaftsteuer.

Juristische Personen wie zB GmbHs werden also bei der Gewinnbesteuerung als eigene Steuersubjekte anerkannt, die unabhängig neben den Gesellschaftern stehen (**Trennungsprinzip**). Das hat zur Folge, dass zwischen der Sphäre der Gesellschaft und jener ihrer Gesellschafter scharf zu trennen ist.

Das Trennungsprinzip hat auch Bedeutung für die Behandlung von Verlusten: **Verluste von Kapitalgesellschaften sind den Gesellschaftern nicht zuzurechnen, sondern nur bei der Kapitalgesellschaft vortragsfähig**. Auch ein Alleingesellschafter kann Verluste der Gesellschaft einkommensteuerrechtlich nicht geltend machen (Doralt/Ruppe, Steuerrecht Band I, 7. Auflage, 300; Koppensteiner/Rüffler, aaO, § 61 Rz 30, mwH).

Bei Übertragung eines Betriebes zu Lebzeiten verbleibt der Verlust beim bisherigen Inhaber; Ausnahmen können sich im Falle von Umgründungen ergeben (zB bei einer Verschmelzung, Umwandlung etc.; Jakom/Vock EStG, 2016, § 18 Rz 176, mit weiteren Hinweisen). Dazu bedarf es aber ausdrücklicher (oder zumindest erschließbarer) gesetzlicher Regelungen im materiellen Steuerrecht (s. zuletzt etwa VwGH 15.9.2016, Ra 2015/15/0003).

(3) Angesichts der dargestellten Rechtslage hat das Finanzamt dem Bf. zu Recht den – aus Ergebnissen der X-GmbH resultierenden – Verlustabzug verwehrt.

Für diese Beurteilung spielt es auf Grund des geltenden Trennungsprinzips auch keine Rolle, ob der Bf. bloßer Gesellschafter war oder ob er darüber hinaus geschäftsführende Tätigkeiten in der GmbH entfaltet hat.

Es trifft auch nicht zu, dass – wie der Bf. vermeint - nach Löschung der GmbH zwischen den vormaligen Gesellschaftern eine OG besehen würde. Selbst nach Auflösung und Löschung der GmbH können Verlustvorträge, die bis zur Löschung nicht verbraucht werden konnten, auf Grund der oben dargestellten Grundsätze nicht auf die früheren GmbH-Gesellschafter übergehen.

Wenn in der Beschwerde vorgebracht wird, nach Löschung der Gesellschaft „*wurden noch kleinere Aufträge gemacht*“ („*fortlaufende Geschäftstätigkeit*“) und somit sei de facto eine Umwandlung gegeben, so ist darauf hinzuweisen, dass ein Übergang nicht verbrauchter Verlustvorträge nur im Falle entsprechender gesetzlicher Anordnungen und daher nur bei Vorliegen einer formalrechtlichen Umgründung iSd. UmgrStG möglich wäre (zB bei einer Umwandlung auf Grund des § 10 UmgrStG). Eine solche ist aber im Beschwerdefall unstrittig nicht erfolgt. Für eine – wie es der Bf. nennt – „*inhaltliche*“ Umgründung gibt es keine gesetzliche Regelung, die einen Übergang von Verlustvorträgen vorsehen würde. Abgesehen davon ist das bezügliche Vorbringen des Bf. sehr allgemein gehalten und nicht schlüssig, da er keine Einkünfte (weder positive noch negative) aus einer Betriebsfortführung erklärt.

Der Bf. bringt weiters – wiederum weitgehend unsubstantiiert und unbelegt – vor, er habe Verbindlichkeiten der Gesellschaft übernommen bzw. „*abgetragen*“ und es lägen nachträgliche Ausgaben vor, „*die bis 2014 angefallen sind*“. Er ist daran zu erinnern, dass er explizit einen Verlustvortrag geltend macht, also die steuerliche Verwertung von in den Vorjahren von der GmbH erlittenen Verlusten, und nicht etwa den Abzug nachträglich angefallener Betriebsausgaben. Die Rückzahlung von Verbindlichkeit stellt zudem im Regelfall keine Ausgabe, sondern eine bloße (steuerneutrale) Vermögensumschichtung dar; allenfalls könnten damit zusammenhängende Schuldzinsen Betriebsausgaben sein. Insbesondere aber setzt die Geltendmachung nachträglicher Betriebsausgaben eine ehemalige betriebliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen voraus, mit der die Ausgaben in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2016, § 32 Rz 28). Der Bf. hat jedoch weder in den Vorjahren noch im Streitjahr betriebliche Einkünfte erklärt. Überdies gilt hier das schon oben zum Verlustabzug Gesagte: Auf Grund des

Trennungsprinzips ist es einem Gesellschafter nicht möglich, allfällige nachträgliche Betriebsausgaben, welche eine vormalige Tätigkeit seiner GmbH betreffen, bei seiner Einkommensteuerveranlagung geltend zu machen.

Wenn seitens des Bf. schließlich § 29 EStG ins Treffen geführt wird, so ist nicht erschließbar, in welchem Zusammenhang diese eine taxative Aufzählung sonstiger Einkünfte umfassende Bestimmung mit der Geltendmachung von Verlustabzügen stünde. Sonstige Einkünfte iSd. § 29 EStG - welcher Art auch immer - hat der Bf. nicht erklärt.

(4) Zur Nichtzulassung der Revision:

Die Erhebung einer Revision an den VwGH ist nur zulässig, wenn eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG vorliegt.

Da sich das BFG bei seiner Entscheidungsfindung auf fundamentale Grundsätze der österreichischen Rechtsordnung (insbes. auf die eigene Steuerrechtssubjektivität von Kapitalgesellschaften bzw. das Trennungsprinzip) stützen konnte, liegt eine derartig bedeutende Rechtsfrage im Beschwerdefall nicht vor.

Graz, am 2. Dezember 2016