



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Mag. HF, vom 22. August 2007 gegen die Bescheide des Finanzamtes Graz-Stadt vom 8. August 2007 betreffend Einkommensteuer für den Zeitraum 2000 bis 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet *abgewiesen*.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Strittig ist im vorliegenden Fall einerseits die Frage, ob die vom Bw. in den Jahren 2000 und 2001 erzielten (aus einer Beteiligung an einer KEG stammenden) Verluste aus Gewerbebetrieb im Jahr 2002 gemäß § 18 Abs. 6 EStG abzugsfähig sind, sowie andererseits ob der vom Bw. im Jahr 2002 erzielte Gewinn gemäß § 37 Abs. 9 EStG gleichmäßig auf drei Jahre verteilt werden kann.

Der Berufungswerber (Bw.) war in den Streitjahren seinen eigenen Angaben in den Abgabenerklärungen zufolge als Schriftsteller und Regisseur tätig.

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2000 gab der Bw. seine Einkünfte aus Gewerbebetrieb (als Komplementär einer 1999 gegründeten KEG) mit – ATS 176.725,- (Verlust) an. Laut Lohnzettel des Landesschulrates Steiermark bezog er überdies nichtselbständige Einkünfte iHv. ATS 69.254,-.

Das Finanzamt brachte im Einkommensteuerbescheid 2000 vom 14. August 2003 neben den angeführten Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit Einkünfte aus Gewerbebetrieb iHv. nunmehr – ATS 88.362,- in Ansatz (die Verminderung des Verlustes im Vergleich zur Erklärung des Bw. resultierte aus vom Finanzamt vorgenommenen, hier nicht relevanten Änderungen der Gewinnermittlung der KEG).

In den Folgejahren erklärte bzw. erzielte der Bw. nachfolgend angeführte Einkünfte:

	<i>Gewerbebetrieb (KEG) bzw. selbständige Tätigkeit (2001/2002)</i>	<i>Lohnzettel</i>
<i>2001:</i>	– ATS 67.143,-	ATS 74.141,-
<i>2002:</i>	€ 2.979,88	€ 7.576,30
<i>2003:</i>	- € 15.464,52	€ 9.639,55

Im Einkommensteuerbescheid 2001 vom 18. November 2003 verminderte das Finanzamt den (erklärten) anteiligen – aus der KEG resultierenden – Verlust auf – ATS 33.572,- , im Einkommensteuerbescheid 2002 vom 13. April 2004 wurde der Gewinn „aus selbständiger Arbeit“ erklärungsgemäß angesetzt.

Im Jahre 2004 fanden beim Bw. sowie bei „seiner“ KEG abgabenbehördliche Prüfungen statt, in deren Folge jeweils am 14. September 2004 – auf Grund von hier nicht interessierenden, zu Änderungen der Gewinnermittlung bzw. Gewinnverteilung der KEG führenden Feststellungen – zum Einen für die Jahre 2000 und 2001 gemäß § 295 Abs. 1 BAO geänderte Einkommensteuerbescheide bzw. zum Anderen für das Jahr 2002 im gemäß § 303 Abs. 4 BAO wieder aufgenommenen Verfahren ein neuer Sachbescheid erlassen wurden. Die aus der KEG stammenden Ergebnisanteile wurden nunmehr in allen Jahren als Einkünfte aus Gewerbebetrieb qualifiziert und in den Bescheiden vom 14. September 2004 mit - ATS 3.322,- (2001) bzw. € 13.537,- angesetzt (2002).

Gegen die vorgenannten Bescheide erhob der Bw. das Rechtsmittel der Berufung, in welcher – neben einigen anderen, hier nicht mehr relevanten Punkten – ua. gerügt wurde, dass „*die Verlustvorträge des Unternehmens nicht angemessen*“ Berücksichtigung gefunden hätten, „*weil die Verlustanteile einfach in die persönliche Einkommensteuer eingearbeitet*“ worden seien. Dies widerspreche der Praxis, die Anlaufverluste eines Unternehmens zumindest für die ersten beiden Jahre vortragen zu dürfen. Im guten Glauben darauf habe der Bw. nur die Hälfte dieser Anlaufverluste seiner Kommanditistin zugeschrieben und die andere Hälfte – in der Gewissheit, im dritten Jahr Gewinne zu machen – in der Firma gelassen. Des Weiteren habe der Bw. seinen im Jahr 2002 aus seiner künstlerischen Tätigkeit erzielten Gewinn „über

drei Jahre erstrecken“ wollen. Dies habe das Finanzamt jedoch mit der Begründung abgelehnt, dass er diesen Antrag im selben Jahr hätte stellen müssen. Dies sei aber nicht nötig gewesen, da er sich im guten Glauben befunden hätte, dass der Gewinn des Jahres 2002 durch die *„vorgetragenen Verluste der Vorjahre kompensiert“* worden sei. Ein Gewinn sei erst durch die Aberkennung wichtiger Ausgaben seitens des Finanzamtes (Anmerkung: infolge der Außenprüfung) entstanden, welches *„von sich aus alle Steuerverfahren willkürlich auf 2000 zurückgesetzt“* habe.

In seiner abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 19. Mai 2005 führte das Finanzamt bezüglich der hier zur Beurteilung stehenden Streitfragen im Wesentlichen wie folgt aus: Die Verluste der Jahre 2000 und 2001 seien bereits mit positiven Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit ausgeglichen worden. Die in den Jahren 1997 bis 1999 erzielten Verluste seien zum Einen nicht durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden, und würden zum Anderen keine Anlaufverluste gemäß § 18 Abs. 7 EStG darstellen. Ein Gewinnrücktrag gemäß § 37 Abs. 9 EStG sei nicht möglich, da ein diesbezüglicher Antrag bereits mit Abgabe der Steuererklärung jenes Kalenderjahres zu stellen sei, dem die zu verteilenden Einkünfte zuzurechnen seien. Ein derartiger Antrag sei jedoch in der Einkommensteuererklärung 2002 nicht gestellt worden.

Der Bw. beantragte daraufhin fristgerecht die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Für das Jahr 2003 erging erstmals am 15. Juni 2005 ein Einkommensteuerbescheid, in dem vom Finanzamt gewerbliche Einkünfte iHv. - € 5.522,07 angesetzt wurden. Die dagegen eingebrachte Berufung wurde sogleich – also ohne vorherige Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – dem UFS zur Entscheidung vorgelegt.

Am 3. August 2007 kam es vor dem UFS zu einem Erörterungsgespräch, in deren Verlaufe der Bw. (ua.) seine Berufungen gegen die (damaligen) Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2003 zurückgezogen hat. Dabei wurde der Bw. bezüglich der im hier gegenständlichen Verfahren strittigen, eingangs dargelegten Fragen lediglich darauf hingewiesen, dass nur Verluste der ersten drei Jahre einer Tätigkeit *„vortragsfähig“* bzw. *abzugsfähig* iSd. § 18 Abs. 6 EStG sind (siehe dazu die zu den ha. GZ RV/0131-G/06 und RV/0133-G/06 aufgenommene Niederschrift über den Verlauf des Erörterungsgespräches vom 3. August 2007).

Im Zuge dieses Erörterungstermines konnte zwischen den Parteien des zweitinstanzlichen Berufungsverfahrens Einigkeit hinsichtlich der die KEG betreffenden Gewinnermittlung bzw. Gewinnverteilung erzielt werden. Dementsprechend erließ das Finanzamt per 7. August 2007 jeweils – zweite – Berufungsvorentscheidungen betreffend die Einkünftefeststellung der KEG

für die Jahre 2000 bis 2003. Diese damit bewirkten Abänderungen machten wiederum die Erlassung der nunmehr berufsgegenständlichen, gemäß § 295 Abs. 1 BAO erlassenen Einkommensteuerbescheide 2000 bis 2003 – allesamt vom 8. August 2007 – erforderlich.

Die dagegen erhobene Berufung wird damit begründet, dass sie nicht den am 3. August 2007 im Erörterungsgespräch vor dem UFS „*getroffenen Vereinbarungen*“ entsprechen würden. Die Anfangsverluste der Jahre 2000 und 2001 seien wieder nicht „*vorgetragen*“ worden, ebenso wenig der Gewinn des Jahres 2002. Stattdessen seien die „*jährlichen Ergebnisse aus gewerblicher Tätigkeit in die jährlichen Einkommensteuerbescheide eingearbeitet worden, wo sie als nicht anerkennungswürdige Verluste versickerten und der Gewinn von 2002 voll besteuert*“ worden sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zunächst ist festzuhalten, dass im Zuge des Erörterungsgespräches vom 3. August 2007 bezüglich der hier streitgegenständlichen Fragen keinerlei „*Vereinbarungen*“ getroffen wurden. Der Bw. wurde hinsichtlich des Verlustvortrages bzw. –abzuges lediglich darauf hingewiesen, dass in seinem Fall gemäß der Bestimmung des § 18 Abs. 6 und 7 EStG nur Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung des Betriebes entstanden sind, berücksichtigt werden könnten. Überdies besteht auch keine Rechtsgrundlage dafür, um über die Frage der Zulässigkeit eines Verlustabzuges bzw. –vortrages oder eines Gewinnrücktrages Vereinbarungen – welcher Art auch immer - zu treffen.

1. Zur Frage des Verlustvortrages (bzw. Verlustabzuges):

Gemäß § 2 Abs. 1 EStG 1988 ist der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Nach Abs. 2 der genannten Bestimmung ist Einkommen der Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten **nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben**, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104 und 105.

Die Zusammenrechnung der Einkünfte führt zu einem Verlustausgleich zwischen den Einkünften: Negative Einkünfte (Verluste oder Werbungskostenüberschüsse) werden mit positiven Einkünften (Gewinnen oder Einnahmenüberschüssen) ausgeglichen und vermindern das steuerpflichtige Gesamteinkommen. Daraus ergibt sich der Gesamtbetrag der Einkünfte.

Dieser Verlustausgleich ist von Amts wegen vorzunehmen (*Doralt*, EStG 8. Lieferung, § 2 Tz 171).

Verluste sind dabei in folgender Reihenfolge zu verrechnen:

Zunächst hat ein *innerbetrieblicher* Verlustausgleich stattzufinden (Verrechnung von Gewinnen und Verlusten desselben Betriebes). Anschließend ist der Verlustausgleich innerhalb derselben Einkunftsart vorzunehmen (*horizontaler* Verlustausgleich). Zuletzt findet der sog. *vertikale* Verlustausgleich statt: Aus einer Einkunftsart resultierende Verluste sind mit Gewinnen/Überschüssen aus anderen Einkunftsarten zu verrechnen (*Doralt*, aaO, § 2 Tz 174ff. sowie Tz 303).

Gemäß § 18 Abs. 6 EStG 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.

Anlaufverluste, das sind Verluste, die in den ersten drei Veranlagungszeiträumen ab Eröffnung eines Betriebes entstehen, sind auch bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermittelt, nach Abs. 6 zu berücksichtigen (§ 18 Abs. 7 EStG in der hier maßgeblichen Fassung *vor* BGBl. I 101/2006).

Die Höhe des möglichen Verlustabzuges ergibt sich im Entstehungsjahr des Verlustes **nach** einem Ausgleich mit anderen (auch nichtbetrieblichen) Einkünften (*Doralt*, aaO, § 18 Tz 283 und Tz 302). Dh. nur ein *nach* Durchführung des Verlustausgleiches allenfalls verbleibender Verlust kann in den Folgejahren iSd. § 18 Abs. 6 und 7 EStG berücksichtigt werden.

Der Bw. ist dem Inhalt des vorliegenden Veranlagungsaktes zufolge (zumindest) seit 1993 als Kinderbeauftragter, Kunstschaffender, Autor, Schriftsteller und (Theater-)Regisseur selbständig tätig. In den Jahren 1993 bis 1996 hat er aus dieser Tätigkeit durchwegs Gewinne erzielt. Der Bw. hat seine Gewinne stets gemäß § 4 Abs. 3 EStG ermittelt. Bei dieser Gewinnermittlung ist jedoch auf Grund der dargelegten Rechtslage der Verlustabzug nur für Anlaufverluste (die in den ersten drei Jahren ab Beginn der Tätigkeit erwirtschaftet werden) zulässig. Die vom Bw. in den Jahren 1997 bis 1999 im Rahmen seiner selbständigen Betätigung erzielten Verluste stellen sohin ohne jeden Zweifel keine derartigen „Anlaufverluste“ dar.

Abzugsfähige Verluste könnten daher allenfalls aus seiner (gewerblichen) Tätigkeit als Mitunternehmer (Komplementär) an der von ihm gemeinsam mit seiner Lebensgefährtin im

Jahre 1999 gegründeten HF-KEG entstanden sein. Dies wurde vom Bw. offenbar auch so erkannt, begehrt er in seiner Berufung vom 22. August 2007 doch ausdrücklich den „*Vortrag*“ der „*Anfangsverluste 2000 und 2001*“.

Der Bw. rügt, dass die negativen Ergebnisse aus seiner gewerblichen Tätigkeit „*in die jährlichen Einkommensteuerbescheide eingearbeitet wurden, wo sie als nicht anererkennungswürdige Verluste versickerten.*“ In seiner Eingabe vom 18. Oktober 2004 (Berufung gegen die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide vom 14. September 2004) führt der Bw. in diesem Zusammenhang ua. aus, er habe seine (anteiligen) Verluste aus der KEG „*in der Gewissheit, im dritten Jahr Gewinn zu machen, in der Firma gelassen.*“

Mit diesem Vorbringen verkennt der Bw. jedoch die oben dargelegte Rechtslage, wonach ein in späteren Jahren abzugsfähiger (nach der Diktion des Bw.: „*vortragsfähiger*“) Verlust erst dann entstehen kann, wenn bei Ermittlung des Gesamtbetrages der steuerpflichtigen Einkünfte auch *nach* Vornahme des in § 2 Abs. 2 EStG vorgesehenen Verlustausgleiches noch ein negatives Ergebnis verbleibt. Da der Verlustausgleich von Amts wegen vorzunehmen ist, steht dessen Durchführung dem Grunde (aber auch der Höhe) nach weder im Ermessen der Abgabenbehörde noch im Belieben des Steuerpflichtigen.

Im vorliegenden Fall wurden – den gesetzlichen Vorgaben entsprechend - die gewerblichen Verluste der Jahre 2000 und 2001 iHv. ATS 30.857,- bzw. ATS 3.322,- mit den positiven nichtselbständigen Einkünften derselben Jahre iHv. ATS 67.454,- bzw. ATS 74.141,- ausgeglichen. Da sohin der jeweilige Gesamtbetrag der Einkünfte nach diesem Ausgleich immer noch positiv war, verblieben auch keine in den Folgejahren verrechenbarer Verluste.

Die Berufung war daher in diesem Punkte abzuweisen.

2. Zur Frage der Gewinnverteilung nach § 37 Abs. 9 EStG:

§ 37 Abs. 9 EStG in der hier maßgeblichen Fassung hat folgenden Wortlaut:

Bei der erstmaligen Veranlagung für ein Kalenderjahr sind auf Antrag positive Einkünfte aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 5 des Umsatzsteuergesetzes 1994 und aus schriftstellerischer Tätigkeit beginnend mit dem Veranlagungsjahr, das zwei Jahre vor dem Kalenderjahr liegt, dem die Einkünfte zuzurechnen sind, gleichmäßig auf drei Jahre zu verteilen. Der Antrag ist mit der Abgabe der Steuererklärung für das Kalenderjahr zu stellen, dem die zu verteilenden Einkünfte zuzurechnen sind. Der Antrag ist unwiderruflich. Wird ein derartiger Antrag gestellt, sind die betreffenden Verfahren wiederaufzunehmen.

Das Gesetz normiert hier *expressis verbis* eine an die Abgabe der Steuererklärung anknüpfende **Fallfrist**. Der Antrag ist mit der Abgabe der Steuererklärung zu stellen und kann

daher nach Abgabe der Steuererklärung nicht mehr nachgeholt werden (s. auch *Doralt*, aaO, § 37 Tz 146).

Der Bw. hat jedoch in seiner Abgabenerklärung 2002 das für die Beantragung der genannten Gewinnverteilung vorgesehene Feld (Kennzahl 325) frei gelassen und auch sonst nirgends darauf hingewiesen, dass er die Gewinnverteilung auf drei Jahre begehrt.

Ein in diese Richtung gehender „Antrag“ des Bw. in schriftlicher Form ist erstmals aus seiner Berufung vom 18. Oktober 2004 herauslesbar, wenn es dort heißt: *„... dass Schriftsteller ihre Einnahmen über drei Folgejahre verteilen können, um nicht, wenn sie einmal etwas verdienen, die höchsten Steuersätze ausfassen zu müssen. Alles gilt anscheinend nicht für mich“* (auf S. 2, ganz unten, der genannten Eingabe). Im mit 9. Dezember 2004 datierten (und am 27. Juni 2005 per Fax eingereichten) Vorlageantrag führt der Bw. weiters aus: *„Meinen Gewinn aus 2002 als Künstler über drei Jahre erstrecken zu dürfen, wurde abgelehnt mit der Begründung, ich hätte diesen Antrag im selben Jahr stellen müssen. Das war nicht nötig, weil ich im guten Glauben war, dass er durch die vorgetragenen Verluste der Vorjahre kompensiert worden wäre. Ein Gewinn ist erst durch die Aberkennung wichtiger Ausgaben seitens des Finanzamtes entstanden, das von sich aus alle Steuerverfahren willkürlich auf 2000 zurück gesetzt hat. Deshalb ist es nur recht und billig, wenn auch mir gestattet wird, den steuerlichen Sachverhalt von diesem Jahr an neu zu beurteilen.“*

Selbst wenn der Bw. zunächst bei Abgabe seiner Steuererklärung für 2002 tatsächlich davon ausgegangen sein sollte, dass ihm im Jahr 2002 auf Grund des Vorliegens verrechenbarer Verluste aus den Vorjahren kein „verteilungsfähiger“ Gewinn erwachsen ist, so bietet der klare Wortlaut des Gesetzes dennoch keine Handhabe dafür, den Antrag *nach* erfolgter Abgabe der Steuererklärung nachzuholen. Die Antragstellung ist mit der Abgabe der Steuererklärung zu verbinden. Eine Möglichkeit, in bestimmten Fällen (wie zB wenn sich – wie hier – die Gewinnermittlung des Pflichtigen nachträglich als unrichtig herausstellt) die Antragstellung nachzuholen, sieht das Gesetz nicht vor.

In diesem Zusammenhang ist zudem darauf hinzuweisen, dass der Bw. in seiner Abgabenerklärung 2002 einen Gewinn aus selbständiger Arbeit iHv. € 2.980,- bekannt gegeben, einen Verlustabzug von sich aus jedoch nicht geltend gemacht hat. Auf Grund des ausgewiesenen – positiven – Ergebnisses wäre daher im Zeitpunkt der Erklärungseinbringung eine Gewinnverteilung jedenfalls möglich gewesen.

Wenn der Bw. in seiner Berufungsschrift vom 22. August 2007 den „Vortrag“ seines im Jahr 2002 erwirtschafteten Gewinnes auf das Jahr 2003 begehrt, so ist darauf zu verweisen, dass gemäß § 37 Abs. 2 EStG eine Verteilung des Gewinnes auf das betreffende Jahr und die zwei

Folgejahre nur bei im Berufungsfall zweifelsohne nicht vorliegenden Veräußerungsgewinnen iSd. § 24 EStG, Entschädigungen iSd. § 32 Z 1 EStG oder besonderen Einkünften iSd. § 28 EStG möglich wäre.

Auf Grund des Vorbringens des Bw. in seiner – bereits oben erwähnten – Eingabe vom 9. Dezember 2004 (Vorlageantrag betreffend die ursprünglichen Einkommensteuerbescheide vom 14. September 2004) ist jedoch ohnehin davon auszugehen, dass mit der Rüge in der nunmehrigen Berufung nicht die Gewinnverteilungsmöglichkeit des § 37 Abs. 2 leg. cit. („Gewinnvortrag“), sondern vielmehr der (oa.) für Künstler und Schriftsteller vorgesehene „Gewinnrücktrag“ gemäß § 37 Abs. 9 EStG gemeint war. Ein weiteres Eingehen auf einen allfälligen „Gewinnvortrag“ erübrigt sich daher.

Die Berufung erweist sich somit auch in diesem Punkt als nicht berechtigt.

Graz, am 8. November 2007