

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. A in der Beschwerdesache des B, Str2, 9999H, vertreten durch die Steuerberatungs- und Wirtschaftstreuhand GmbH E, Str1, 9999F, über die Beschwerde vom 4.10.2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes G betreffend Einkommensteuer 2010 mit Ausfertigungsdatum 3.9.2013

zu Recht erkannt:

1. Der angefochtene Bescheid wird abgeändert. Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem beigeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen; es bildet einen Bestandteil des Spruchs.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer (kurz: Bf.) betrieb im Beschwerdejahr einen Einzelhandel mit Uhren und Schmuckwaren und ermittelte den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988. In der am 15.11.2011 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung 2010 beantragte der Bf. die Absetzung eines Verlustabzuges in Höhe von € 18.327,06 (das sind 75 % der erklärten Einkünfte von € 24.436,08) als Sonderausgabe.
2. Nach einer zunächst erklärungsgemäßen Berücksichtigung des Verlustvortrages wurde das Verfahren hinsichtlich der Einkommensteuer 2010 aufgrund der Feststellungen einer beim Abgabepflichtigen erfolgten Außenprüfung wiederaufgenommen und am 3.9.2013 ein neuer Einkommensteuerbescheid 2010 ausgefertigt, in dem unter anderem der Verlustabzug nicht als Sonderausgabe gewährt wurde.
3. Im Betriebsprüfungsbericht vom 28.8.2013 (ABNr. 13) wurde unter der Tz. 5 "Verlustvortrag 2010" festgestellt, dass der als Sonderausgabe geltend gemachte Verlust

aus dem Jahr 2007 stamme, in dem im Zuge einer Betriebsprüfung (Niederschrift vom 24.11.2010, ABNr. 10) eine Erlöshinzuschätzung von € 18.000 brutto vorgenommen worden sei. Daher könne für das Jahr 2007 nicht vom Vorliegen einer ordnungsmäßigen Buchführung ausgegangen werden (es habe sich nicht um einen Sicherheitszuschlag gehandelt). Durch diese Erlöszuschätzung sei kundgetan worden, dass im Unternehmen Umsätze getätigt worden seien, welche in den Grundaufzeichnungen, in der Buchhaltung, keinen Niederschlag gefunden haben.

4. In der gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 (der Wiederaufnahmebescheid erwuchs in Rechtskraft) erhobenen Beschwerde vom 4.10.2013 brachte die steuerliche Vertretung im Namen des Bf. im Wesentlichen vor, dass in der Niederschrift zur Schlussbesprechung vom 28.8.2013 die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2007 nicht beanstandet worden sei. Auch sei die Zuschätzung für das Jahr 2007 nicht begründet worden. Im Protokoll über die Schlussbesprechung vom 24.11.2010 sei lediglich erwähnt worden, dass die Zuschätzung aufgrund einer Geldrechnung erfolgt sei. Es könne daher davon ausgegangen werden, dass nach der Zuschätzung das Ergebnis 2007 insgesamt erfasst werden konnte. Es werde vorsorglich der Antrag auf Anberaumung einer mündlichen Verhandlung gestellt.

5. Mit Beschwerdevorentscheidung vom 9.1.2014 wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet mit dem Hinweis ab, dass im Bericht zwar nicht ausgeführt worden sei, dass die Buchführung formell so mangelhaft gewesen sei, dass der Verlust nicht vortragsfähig wäre. Dennoch könne aus der Erlöszuschätzung in Höhe von € 18.000 brutto (auf Grund einer Geldrechnung) eindeutig abgeleitet werden, dass die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2007 nicht ordnungsgemäß iSd § 18 Abs. 6 EStG 1988 gewesen sei. Im konkreten Fall sei für das Jahr 2007 die Erlöshinzuschätzung nicht auf Grund formeller Mängel (Sicherheitszuschlag), sondern auf Grund einer für das Jahr 2007 durchgeföhrten Geldrechnung (Erlöshinzuschätzung) erfolgt.

6. Im Vorlageantrag vom 5.2.2014 verwies die steuerliche Vertretung auf das Beschwerdevorbringen und führte ergänzend auszugsweise aus:

"Die Zuschätzung für das Jahr 2007 durch den Abschlussbericht über das Ergebnis der Außenprüfung gem. § 150 BAO bzgl. unseres Klienten vom November 2010 wurde nicht begründet. Lediglich wird im Protokoll der Schlussbesprechung vom 24.11.2010 erwähnt, dass die Zuschätzung aufgrund einer Geldrechnung erfolgte.

Sonstige Beanstandungen über eine ordnungsgemäße Buchführung sind im Akt zum Jahr 2007 nicht zu finden. In der Beschwerdevorentscheidung vom 9.1.2014 wurde ausgeführt, dass im BP-Bericht vom 26.11.2010 nicht separat ausgeführt worden ist, dass die Buchführung formell derart mangelhaft ist, dass der Verlust 2007 nicht vortragsfähig ist. Es wird somit von Seiten der Finanzbehörde angenommen, dass aufgrund der Zuschätzung iHv € 15.000 netto zu den Einkünften für das Wirtschaftsjahr 2007 (entsprechend 44,27 % der gesamten Umsätze für dieses Wirtschaftsjahr) die Buchführung derart mangelhaft gewesen sein muss, dass eine derart hohe Zuschätzung vorgenommen wurde. Dies ist nicht richtig.

Nicht erwähnt wurde nämlich in der Beschwerdevorentscheidung vom 9.1.2014, dass weder in der Schlussbesprechung vom 24.11.2010, noch in der Niederschrift vom 26.11.2010, betreffend das Prüfungsjahr 2007, die - als erheblichen Beweis geführte - Geldrechnung schriftlich dargestellt, oder begründet wurde. Weiters wurde keine andere Berechnungsmethode (Kalkulation, Vermögensdeckungsrechnung etc.) erwähnt, schriftlich dargestellt oder begründet. Hinzu kommt, dass der Betrag der Zuschätzung brutto € 18.000 beträgt. Dies entspricht keiner üblichen Summe einer möglichen Geldrechnung, da derart gerade Zahlen sich selten darstellen.

Daher kann uE die - als Hauptbeweis geführte - Geldrechnung als Grund für die Annahme einer nicht ordnungsgemäßen Buchführung iSd §§ 124 ff BAO für das Wirtschaftsjahr 2007, von Seiten der Abgabenbehörde nicht als Beweis iSd § 168 BAO geführt werden, da sämtliche Begründungen fehlen. ...

Durch diese oa Beweisführung ist die Abgabenbehörde ihrer Aufgabe iSd §§ 114 ff BAO, insbes. § 115 Abs. 1 BAO, der Erforschung der tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse für Situation des Steuerpflichtigen nicht bzw. mangelhaft - und nicht rechtmäßig - nachgekommen. Die Feststellung des abgabenrechtlich bedeutsamen Sachverhaltes ist in erster Linie Aufgabe der Abgabenbehörde (vgl. VwGH in 2002/15/0042). Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung unseres oa Klienten für das Jahr 2007 wurde nicht beanstandet, der Verlustvortrag iHv € 18.327,06 für das Jahr 2007 ist daher rechtmäßig." Eine mündliche Verhandlung vor dem Bundesfinanzgericht gemäß § 274 Abs. 1 lit. b BAO werde beantragt.

7. Das Finanzamt legte die Beschwerde dem Bundesfinanzgericht (BFG) mit Vorlagebericht am 11.6.2014 zur Entscheidung vor.

8. Mit Schriftsatz vom 13.10.2016 wurde der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 274 Abs. 1 lit. b BAO zurückgenommen.

II. Sachverhalt

1. Der Bf. teilte dem Finanzamt mit Fragebogen (Verf 24) vom 11.6.2007 (beim Finanzamt eingelangt am 20.6.2007) die Eröffnung seines Gewerbebetriebes Juwelierhandel am 1.6.2007 mit. Der voraussichtlich erzielbare Jahresumsatz und Gewinn sollte demnach im Eröffnungsjahr € 10.000 und € 3.000, in den Folgejahren € 25.000 und € 10.500 betragen.

2. Am 2.11.2007 reichte der Bf. beim Finanzamt die Erklärung gemäß § 6 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz 1994 (Verzicht auf die Steuerbefreiung für Kleinunternehmer) ein.

3. Der Bf. war laut Gewerberegisterauszug ab 1.6.2007 im Besitz eines Gewerbescheins für ein Handelsgewerbe am Standort 9999H, Str2.

4. Der Bf. ermittelte den Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988.

5. Die im Jahr 2007 veranlagten Einkünfte aus Gewerbetrieb (= Gesamtbetrag der Einkünfte) betrugen nach abgabenbehördlicher Korrektur der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung € -34.298,10.

6. Der Verlust aus dem Jahr 2007 in Höhe von € -34.298,10 ist vortragsfähig und im Jahr 2010 im Betrag von € 20.535,81 ausgleichsfähig.

III. Beweiswürdigung

Die getroffenen Feststellungen zu den Punkten II. 1. bis 5. ergeben sich aus den bezogenen Unterlagen des Steueraktes, die Feststellung zu Punkt II. 6. beruht hingegen auf folgende Überlegungen im Sinne des § 167 Abs. 2 BAO:

1. In Streit steht, ob der im Jahr 2007 erzielte Verlust aufgrund einer ordnungsmäßigen Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt worden und demzufolge vortragsfähig ist und im Einkommensteuerbescheid 2010 bei den Sonderausgaben als Verlustabzug geltend gemacht werden kann.

Während das Finanzamt den Verlustvortrag mit der Begründung verwehrte, dass die auf Basis einer Geldrechnung erfolgte Erlöshinzuschätzung im Jahr 2007 auch bedeute, dass die Buchführung im Jahr 2007 nicht ordnungsmäßig gewesen sei, vertrat der Bf. den Standpunkt, dass die für das Jahr 2007 im Rahmen der damaligen Prüfung unbeanstandet gebliebene Einnahmen-Ausgaben-Rechnung nunmehr im Bericht vom 28.8.2013 lediglich aufgrund dieser Zuschätzung in eine nicht ordnungsmäßige umgedeutet werde. Es könne davon ausgegangen werden, dass nach der Zuschätzung das Ergebnis 2007 insgesamt erfasst werden konnte. Im Übrigen sei die Geldrechnung und Zuschätzung von € 15.000 netto weder schriftlich dargestellt noch begründet worden, wie zur Überprüfung des erklärten Verlustes auch keine andere Berechnungsmethode (Kalkulation, Vermögensdeckungsrechnung etc.) angewendet worden sei.

2. Der Bf. rügt zu Recht, dass die Abgabenbehörde die Darstellung der Geldrechnung unterlassen und diese auch nicht begründet hat. Die Erlöszuschätzung in Höhe von netto € 15.000 lässt sich weder aus den Prüfungsberichten vom 24.11.2010 (ABNr. 10 umfassend die Jahre 2007 - 2008) und vom 28.8.2013 (ABNr. 13 über die Jahr 2009 - 2011) sowie dem Einkommensteuerbescheid 2007 vom 29.11.2010, noch aus dem ebenso ohne Begründung ausgefertigten angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2010 dem Grunde und der Höhe nach nachvollziehen. Diesen Begründungsmangel auszuräumen, sah sich die Abgabenbehörde auch in der am 9.1.2014 erlassenen Beschwerdevorentscheidung nicht veranlasst.

3. Mit dem Vorlagebericht wurden dem BFG Unterlagen aus dem Arbeitsbogen, ABNr. 10, unter anderem Ausdrucke diverser Kontoblätter der Finanzbuchhaltung und das Blatt betreffend "Geldrechnung" übermittelt, das sich (in Kursivschrift) wie folgt darstellt:

| Geldrechnung | 2007 |
|----------------------|------------|
| Basbuga Mustafa | -49.238,00 |
| Spark. Kufstein 0000 | |
| 1.1. | 0,00 |
| 31.12. | 293,25 |

| | |
|------------------|--------------|
| | -48.944,75 |
| Darlehen Raika J | |
| Konto 1111 | 15.000 |
| | -33.944,75 |
| Geld Hochzeit | 16.000 |
| | ca. - 18.000 |
| : 1,2 | 15.000 |

4. In einem - vom Bf. nicht unterzeichneten - Aktenvermerk im Arbeitsbogen (ABNr. 10) hielt der Prüfer unter "B 2007" zum einen fest, dass ein Kredit bei der Raiffeisenbank über € 15.000 aufgenommen und aus dem Verkauf der Hochzeitsgeschenke ein Erlös von € 16.000 erzielt worden sei. Zum anderen notierte der Prüfer im selben Aktenvermerk auch die Aussage des Bf. und seiner Ehegattin, wonach diese aus ihrer vorherigen unselbständigen Tätigkeit ca. EUR 25.000 erspart hätten und diese Lohnzettel auf Verlangen auch vorlegen könnten.

5. Während der Prüfer bei seiner "*Geldrechnung*" dem erklärten Verlust 2007 den Stand des Bankkontos sowie den Bankkredit über € 15.000 und das Hochzeitsgeld von € 16.000 gegenüberstellte, fehlt im Arbeitsbogen ein jeglicher Hinweis darauf, warum das ersparte Barvermögen von € 25.000 hiebei unberücksichtigt blieb.

6. Aus den übermittelten Aufzeichnungsblättern zu der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2007 ist ersichtlich, dass der Bf. ab 25.6.2007 bis zum 31.12.2007 Waren im Betrag von € 55.087,49 und von € 4.486,70 eingekauft hat (erfasst auf dem Konto 5200/WES ig. Erwerb 20 % und Konto 5100/Materialien). Laut der übermittelten Eingangsrechnung kaufte der Bf. am 9.10.2007 von der deutschen Firma I GmbH Goldwaren über € 53.992,51 ein. Nach dem Kassajournal (Erfassung am 8.10.2007) wurde dieser Wareneinkauf mittels eines Privatkredites in Höhe von € 50.000 (Konto 3200) finanziert. Auch diesen Privatkredit hat der Prüfer bei seiner "*Geldrechnung*" nicht in Ansatz gebracht.

7. Aus der vorliegenden Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2007 geht hervor, dass der im Jahr 2007 erzielte Verlust in Höhe von 49.238,10 in erster Linie vom Wareneinkauf in Höhe von € 59.574,19 (€ 55.087,49 und € 4.486,70) herrührt.

8. Aus dem Arbeitsbogen (ABNr. 10) geht nicht hervor, dass der Prüfer den Bf. fragt hätte, welche Barmittel ihm im Jahr 2007 zur Finanzierung des Wareneinkaufs von früher her zur Verfügung gestanden haben, noch wurde die genaue Lebenssituation, die Lebenshaltungskosten und deren Finanzierung hinterfragt.

9. Tatsache ist, dass der Bf. seinen Gewerbebetrieb am 1.6.2007 eröffnet hat. Dass im zweiten Halbjahr 2007 weitere Erlöse oder aber auch Wareneinkäufe in den Grundaufzeichnungen nicht verbucht worden wären, wurde von der Abgabenbehörde

nicht festgestellt. Die Abgabenbehörde hat nicht die Feststellung getroffen, dass die Aufzeichnungen des Bf. nicht geeignet gewesen wären, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden. Aus dem vorliegenden Aktenmaterial lässt sich für das Bundesfinanzgericht nicht erkennen, dass mit der Zuschätzung von € 15.000 - soweit es überhaupt einer Zurechnung bedurft hätte - das Ergebnis für 2007 nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprochen haben soll. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes erscheinen allenfalls vorhandene Mängel der Aufzeichnungen durch die behördliche Schätzung jedenfalls als ausgeglichen.

Nachdem die Abgabenbehörde zur Ordnungsmäßigkeit der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2007 keine Feststellungen getroffen und die Verhängung eines Sicherheitszuschlages - um weitere Unsicherheiten abzudecken - nicht angedacht hat, ist davon auszugehen, dass auch sie mit dem Zuschätzungsbeitrag das richtige Jahresergebnis als erfasst betrachtet hat.

10. Der nachfolgende Prüfer (ABNr. 13) argumentierte die Versagung des Verlustvortrages im Jahr 2010 lediglich damit, dass bei einer Erlöshinzuschätzung von € 18.000 brutto nicht von einer ordnungsmäßigen Buchführung ausgegangen werden könne.

11. Wenn das Finanzamt nunmehr im Vorlagebericht - den vorliegenden Akten widersprechend - behauptet, der Zuschätzungsbeitrag von € 15.000 (netto) sei anhand der Lebenshaltungskosten errechnet worden, ist diesem Vorbringen zu erwideren, dass eine solche Lebenshaltungskostenrechnung für das Jahr 2007 bisher - wie bereits aus Punkt III. 3. bis 10. ableitbar - nicht aktenkundig ist und eine solche auch dem Vorlagebericht nicht beigeschlossen war. Sollte mit der "Geldrechnung" eine Lebenskostenrechnung gemeint gewesen sein, fehlen hierzu alle für eine solche Schätzung maßgebenden Elemente, wie die Feststellung der Familienverhältnisse, des Familieneinkommens, der Wohnverhältnisse, des Lebensaufwandes (allgemein wie auch betreffend Kfz, Reisen und anderes mehr), wie auch eine Befragung des Bf., aus welchen Quellen er seinen laufenden Lebensunterhalt im Jahr 2007 bestritten habe (vgl. VwGH 7.11.2002, 98/13/0194).

12. Die konkrete Frage des BFG im Vorhalt vom 12.10.2016 Punkt 1. c.) - welche Mängel im Hinblick auf die höchstgerichtliche Judikatur in den Aufzeichnungen des Bf. vorhanden gewesen seien, die auf das gesamte Rechenwerk derart ausgestrahlt haben, dass von einer insgesamt periodengerechten Gewinnermittlung (vom 1.6. bis 31.12.2007) trotz Erlöszuschätzung nicht gesprochen werden kann - blieb unbeantwortet.

13. Zum Ersuchen im Punkt 1.b. vom 12.10.2016, die Abgabenbehörde möge darlegen, warum die vorgenommene Erlöszuschätzung von € 15.000 nicht ausreichte, um den Verlust seiner Höhe nach als errechenbar und überprüfbar zu sehen, wurde mit Schreiben vom 28.10.2016 wie folgt Stellung genommen:

*"Durch die Erlöshinzurechnung wurde dokumentiert, dass mehrere = sehr viele Einzelverkäufe in der Buchhaltung KEINEN NIEDERSCHLAG fanden.
Darstellung der nicht erfassten Einzelverkäufe durch Rückrechnung*

Erlöshinzurechnung brutto 18.000

angenommene durchschnittliche Verkaufspreise € 50 bis € 100.

Daraus ergeben sich in etwa 200 - 300 Einzelverkäufe.

Aufgrund dieser Darstellung ergibt sich, dass für ca. 200 bis 300 Einzelverkäufe weder EIN BELEG ausgestellt, noch die Einzelverkäufe in der Registrierkasse und in der Buchhaltung erfasst worden sind".

Diese Aussagen der Abgabenbehörde finden in den vorliegenden Akten nicht ansatzweise Deckung und basieren - wie von der Abgabenbehörde auch ausgeführt - auf Annahmen. Mit diesem Vorbringen zeigte die Abgabenbehörde nicht auf, dass über den - nicht zweifelsfrei ermittelten - Zuschätzungsbeitrag hinausgehende nicht erklärte Erlöse erzielt worden wären.

14. In Gesamtbetrachtung der dargelegten Umstände anerkennt das Bundesfinanzgericht den im Jahr 2007 nach abgabenbehördlicher Korrektur ausgewiesen Verlust in Höhe von € 34.298,10 als vortragsfähig, der in den Folgejahren in Höhe der Verrechnungsgrenze als Sonderausgabe abzugsfähig ist. Der Bf. erzielte im Jahr 2008 Einkünfte in Höhe von € 2.437,19 (75 % = € 1.827,89) und im Jahr 2009 Einkünfte im Betrag von € 11.162,17 (75 % = € 8.371,63). Ein Verlustabzug wurde in diesen Jahren nicht als Sonderausgabe geltend gemacht, wäre aber fiktiv für diese Folgejahre zu berücksichtigen.

Im Beschwerdejahr 2010 stand sohin ein abzugsfähiger Verlust in Höhe von € 20.535,81 (75 % des Gesamtbetrages der Einkünfte € 27.381,08) zur Verfügung.

IV. Rechtslage

1. 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 EStG 1988 zu ermitteln.

2. Gemäß § 18 Abs. 7 EStG 1988 (§ 124b Z 135 idF BGBI. I Nr. 101/2006 ab Veranlagungsjahr 2007) können bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt, Verluste nach Abs. 6 berücksichtigt werden, wenn diese in den vorangegangenen drei Jahren entstanden sind.

3. Der Zweck der Regelung des § 18 Abs. 7 EStG 1988 besteht darin, dem Unternehmer, der eine betriebliche Tätigkeit beginnt, für die in der ersten Phase seiner betrieblichen Tätigkeit anfallenden Verluste einen Vortrag in spätere Gewinnjahre (Jahre positiver Einkünfte) auch dann zu ermöglichen, wenn er sich für diese Gründungsphase der vereinfachten Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 bedient (vgl. VwGH 29.1.2015, 2013/15/0166).

3. § 2 Abs. 2 lit. b EStG 1988 bestimmt: Sind bei Ermittlung des Einkommens Verluste zu berücksichtigen, die in vorangegangenen Jahren entstanden sind, gilt Folgendes:

Z 1: In vorangegangenen Jahren entstandene und in diesen Jahren nicht ausgleichsfähige Verluste, die mit positiven Einkünften aus einem Betrieb oder einer Betätigung zu verrechnen sind, können nur im Ausmaß von 75% der positiven Einkünfte verrechnet werden (Verrechnungsgrenze). Insoweit die Verluste im laufenden Jahr nicht verrechnet werden können, sind sie in den folgenden Jahren unter Beachtung der Verrechnungsgrenze zu verrechnen.

Z 2: Vortragsfähige Verluste im Sinne des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 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 im Sinne des § 117 Abs. 7 zweiter Satz insoweit, als diese Verluste wegen der Vortragsgrenze nicht abgezogen werden können.

Z 3: Die Verrechnungsgrenze und die Vortragsgrenze sind in folgenden Fällen insoweit nicht anzuwenden, als in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte enthalten sind:

Gewinne aus einem Schulderlass gemäß § 36 Abs. 2,
Gewinne, die in Veranlagungszeiträumen anfallen, die von einem Konkursverfahren oder einem gerichtlichen Ausgleichsverfahren betroffen sind,
Veräußerungsgewinne und Aufgabegewinne, das sind Gewinne aus der Veräußerung sowie der Aufgabe von Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen,
Sanierungsgewinne, das sind Gewinne, die durch Vermehrungen des Betriebsvermögens infolge eines gänzlichen oder teilweisen Erlasses von Schulden zum Zwecke der Sanierung entstanden sind,
Liquidationsgewinne im Sinne des § 19 des Körperschaftsteuergesetzes 1988.

4. Nur Bücher und Aufzeichnungen, die eine zuverlässige Ermittlung des tatsächlichen Umsatzes ermöglichen sind geeignet, der Abgabenerhebung zu Grunde gelegt zu werden. Nach § 184 BAO beruht die Befugnis (Verpflichtung) zur Schätzung allein auf der objektiven Voraussetzung der Unmöglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln oder zu berechnen. Zu den Umständen, die für die Ermittlung der Besteuerungsgrundlagen wesentlich sind, kann gegebenenfalls die ungeklärte Deckung des Lebensaufwandes gehören (vgl. *Ritz*, BAO⁵, § 184, Tz 6, Tz 7). In einem solchen Schätzungsverfahren müssen die zum Schätzungsergebnis führenden Gedankengänge schlüssig und folgerichtig sein und das Ergebnis, das in der Feststellung der Besteuerungsgrundlagen besteht, muss mit den Lebenserfahrungen in Einklang stehen. Das gewählte Schätzungsverfahren muss stets auf das Ziel gerichtet sein, diejenigen Besteuerungsgrundlagen zu ermitteln, die die größte Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit für sich haben (vgl. VwGH 7.11.2002, 98/13/0194).

5. Die Ordnungsmäßigkeit der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ist eine gesetzlich festgelegte Voraussetzung für den Verlustvortrag. Dabei ist für die Vortragsfähigkeit des Verlustes seine Errechenbarkeit und Überprüfbarkeit entscheidend - wenn auch erst

im Zuge der Betriebsprüfung (vgl. *Jakom*, EStG, 2016, § 18 Rz 177; VwGH 29.1.2015, 2013/15/0166).

6. Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (vgl. VfGH 3.3.1987, G 170/86) ist eine formell ordnungsmäßige Buchhaltung nicht Voraussetzung für der Verlustabzug. Ein Verlustvortrag ist immer dann zulässig, wenn der Verlust - allenfalls auch nach Korrektur der Buchhaltung durch den Steuerpflichtigen oder auf Grund einer Betriebsprüfung - der Höhe nach errechnet werden kann und das Ergebnis überprüfbar ist. Die Versagung des Verlustvortrages kann selbst bei grifweiser und pauschaler Schätzung in bloßen Teilbereichen unzulässig sein. Mängel einer ihrer Art nach tauglichen Buchhaltung können den Verlustvortrag nur dann verhindern, wenn sie nach einer Richtigstellung und Ergänzung einschließlich allfälliger Sicherheitszuschläge eine periodengerechte Erfassung der maßgeblichen Daten insgesamt nicht möglich erscheinen lassen. Sind die Mängel auch erheblich und nicht wegen Geringfügigkeit abzutun, betreffen sie aber nur bestimmte abgegrenzte Teilbereiche der betrieblichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen und erscheinen sie durch die behördliche Hinzurechnungen ausgeglichen, erweist sich die Versagung des Verlustvortrags als unberechtigt (vgl. *Jakom*, EStG, 2016, § 18 Rz 168; VfGH 10.12.1992, B 227/91).

7. Nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofs erfolgt die Entscheidung über die Vortragsfähigkeit und den Umfang des Verlustverbrauches im Ausgleichsjahr und nicht im Verlustentstehungsjahr (vgl. VwGH 29.1.2015, 2013/15/0166). Der Verlustvortrag ist immer dann zulässig, wenn der Verlust allenfalls nach Korrektur der Buchführung durch den Steuerpflichtigen oder auf Grund einer Betriebsprüfung seiner Höhe nach errechnet werden kann und das Ergebnis auch überprüfbar sei. Davon könne dann keine Rede sein, wenn die Mängel der Buchführung, nach Art und Umfang auf das gesamte Rechenwerk ausstrahlten und dieses somit insgesamt als für eine periodengerechte Gewinnermittlung ungeeignet erscheinen ließen (vgl. VwGH 25.6.1997, 94/15/0083).

8. Ein Verlustvortrag ist daher auch insoweit zwingend geltend zu machen, als er das Jahreseinkommen unter jene Grenze absenkt (derzeit € 11.000), ab der nach § 33 EStG 1988 überhaupt Steuerpflicht ausgelöst wird, auch wenn diesfalls der Verbrauch des Verlustvortrags keine Minderung der Steuerlast zur Folge hat. Der Verlustabzug ist zum frühestmöglichen Zeitpunkt und im höchstmöglichen Ausmaß vorzunehmen. Ist ein Abzug trotz der Verrechnungsmöglichkeit hiezu in früheren Jahren unterblieben, darf nur mehr der Restbetrag berücksichtigt werden (vgl. VwGH 19.9.2013, 2012/15/0014).

V. Erwägungen

1. War sachverhaltsmäßig davon auszugehen (Punkt II. 6.), dass nach der vorgenommenen abgabenbehördlichen Korrektur der erklärten Einkünfte, die Höhe des Verlustes errechenbar und überprüfbar war, ist der Verlust aus dem Jahr 2007 im Beschwerdejahr 2010 in Höhe von € € 20.535,81 vortragsfähig und als Sonderausgabe abzugsfähig (Punkt III. 14).

2. Der Beschwerde war daher Folge zu geben und der angefochtene Bescheid gemäß § 279 Abs. 1 BAO abzuändern.

VI. Unzulässigkeit einer ordentlichen 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. Ob der im Jahr 2007 erwirtschaftete Verlust vortragsfähig war, ist eine Tatfrage, die im Rahmen der freien Beweiswürdigung zu lösen war. Die für die Beurteilung des Sachverhaltes erforderlichen Rechtsfragen wurden in den zitierten Entscheidungen des VwGH (Punkt III. und IV.) ausreichend beantwortet.

Innsbruck, am 23. November 2016