

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Anna Mechtler-Höger in der Beschwerdesache NameBf, AdresseBf, vertreten durch Mag. Ursula Zimmerl, Sternwartestraße 82, 1180 Wien, über die Beschwerde vom 09.07.2018 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 02.07.2018, betreffend Einkommensteuer 2016 zu Recht erkannt:

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) zulässig.

Entscheidungsgründe

Die belangte Behörde hat die Bescheidbeschwerde der Beschwerdeführerin (Bf) dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vorgelegt.

Dem gleichzeitig elektronisch übermittelten Beschwerdeakt der belangten Behörde ist Folgendes zu entnehmen:

Mit Kaufvertrag vom 04.04.2012 erfolgte der Verkauf der Liegenschaft in W, wobei ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 14.567,00 Euro erzielt wurde. Der auf die Bf als .283,50 Euro wurde im Jahr 2012 aufgrund der ausgeübten Regelbesteuerungsoption als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen erfasst. Infolge eines zu niedrigen Gesamteinkommens unterlagen diese Einkünfte aus der privaten Grundstücksveräußerung einem Steuersatz von 0 %.

Im Jahr 2016 kam es aufgrund von Mängeln zum Abschluss eines Vergleiches und zu einer Teilrückzahlung des Kaufpreises in Höhe von insgesamt 40.500,00 Euro. Der auf die Bf entfallende Anteil betrug 20.250,00 Euro.

Am 02.07.2018 wurde der Einkommensteuerbescheid 2016 erlassen. Mangels Einreichung einer Steuererklärung wurden die Einkünfte im Schätzungsweg ermittelt. Es

wurden Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit sowie Einkünfte aus Gewerbebetrieb laut Mitteilung über die Gewinnfeststellung zur Steuernummer **** in Ansatz gebracht.

Als Beilage zur fristgerecht dagegen erhobenen Beschwerde vom 09.07.2018 wurde die Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016 nachgereicht. Darin machte die Bf unter anderem negative Grundstückseinkünfte in Höhe von 20.250,00 Euro und den Kinderfreibetrag für ein haushaltszugehöriges Kind in Höhe von 440 Euro geltend.

Mit 15.10.2018 erging die abweisende Beschwerdeentscheidung betreffend die Beschwerde vom 02.07.2018 gegen den Einkommensteuerbescheid 2016. In der Begründung führte die belangte Behörde aus, im Erkenntnis vom 11.12.2002, B 941/02, habe der Verfassungsgerichtshof ausgesprochen, dass es verfassungsrechtlich geboten sei, nachträgliche Werbungskosten oder Erlösminderungen in späteren Kalenderjahren mit anderen Einkünften auszugleichen, wenn aus der seinerzeitigen Veräußerung ein Gewinn erzielt und dieser der Besteuerung unterworfen worden sei. Im konkreten Fall liege eine abstrakte Besteuerung vor, weil die Einkünfte im Einkommen erfasst und damit dem Tarif gemäß § 33 EStG unterworfen worden seien. Der VfGH stelle in seinem Erkenntnis auf eine effektive Besteuerung ab, welche aber auf Grund des im konkreten Sachverhalt anzuwendenden Tarifs in Höhe von 0% nicht vorliege. Eine hypothetische Berücksichtigung der Erlösminderung bereits im Veräußerungsjahr (2012) hätte daher keine Auswirkung auf das steuerpflichtige Einkommen in diesem Jahr gehabt. Die nachträgliche Berücksichtigung im Abflussjahr (2016) hätte somit steuerliche Folgen, die eine Berücksichtigung im Veräußerungsjahr nicht gehabt hätte. Somit erfülle dieser konkrete Sachverhalt nicht die Parameter, die dem Erkenntnis des VfGH zu Grunde gelegen seien, weshalb die nachträgliche Einkünfterminderung seitens der Behörde nicht berücksichtigt worden sei. Der beantragte Kinderfreibetrag wurde irrtümlich nicht berücksichtigt.

Der Vorlageantrag betreffend Einkommensteuer 2016 wurde innerhalb der verlängerten Frist am 28.12.2018 eingebracht. Die Bf beantragte darin die Anerkennung der Kaufpreisminderung in Höhe von 7.283,50 Euro und des übersteigenden Verlustes in Höhe von 50 % des Gesamtverlustes in Höhe von 12.867,50 Euro, somit 13.717,25 Euro. Der Hinweis in der Bescheidbegründung auf das VfGH-Erkenntnis vom 11.12.2002 gehe komplett ins Leere, weil in dem Erkenntnis ein ganz anderer Sachverhalt abgehandelt worden sei. Das Argument, dass eine Tarifbesteuerung bei der Besteuerung des Grundstücksumsatzes 2012 nun die Anerkennung nachträglicher Erlösminderungen verhindere, sei dem Erkenntnis nicht zu entnehmen und entbehre auch jeder Logik.

Außerdem beantragte die Bf die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Bf war Hälfteeigentümerin der Liegenschaft in W. Mit Kaufvertrag vom 04.04.2012 wurde diese Liegenschaft veräußert. Dabei wurde ein Veräußerungsgewinn in Höhe von 14.567,00 Euro erzielt. Der auf die Bf als Hälfteeigentümerin entfallende Anteil von 7.283,50 Euro wurde im Jahr 2012 als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen erfasst. Aufgrund der ausgeübten Regelbesteuerungsoption und eines zu niedrigen Gesamteinkommens unterlagen diese Einkünfte aus der privaten Grundstücksveräußerung einem Steuersatz von 0 %.

Im Jahr 2016 schlossen die Bf und ihr Ehemann mit dem seinerzeitigen Käufer einen gerichtlichen Vergleich und verpflichteten sich zu einer Teilrückzahlung des Kaufpreises in Höhe von 40.500,00 Euro. Die Überweisung dieses Betrages wurde am 25.01.2016 in Auftrag gegeben. Der auf die Bf entfallende Anteil betrug 20.250,00 Euro.

Die Bf hat im Streitjahr für ihre Tochter Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag. Die Einkünfte ihres Ehegatten überstiegen im Jahr 2016 den Betrag von 6.000,00 Euro.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die im Akt befindlichen Unterlagen und ist insoweit unstrittig.

Rechtliche Würdigung:

1. Berücksichtigung der Erlösminderung

Strittig ist die Frage, ob und wenn ja, in welcher Form der auf die Bf entfallende Anteil in Höhe von 20.250,00 Euro im Jahr 2016 steuerlich berücksichtigt werden muss.

§ 30 EStG idF AbgÄG 2012, BGBl 112/2012, lautet auszugsweise:

"(1) Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören.

(2)

(3) Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden, sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen. Die Einkünfte sind um die für die Mitteilung oder

Selbstberechnung gemäß § 30c anfallenden Kosten und um anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gemäß § 6 Z 12 zu vermindern.

(4)

(5)

(6)

(7) Führen private Grundstücksveräußerungen, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 anwendbar ist, in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, ist dieser zur Hälfte ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen. Dies gilt auch im Falle der Ausübung der Regelbesteuerungsoption (§ 30a Abs. 2).

(8)"

Gemäß § 124b Z 234 EStG 1988 ist die Bestimmung des § 30 Abs. 7 EStG 1988 erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2012 anzuwenden.

Fallen Aufwendungen in Zusammenhang mit einer bereits früher realisierten Grundstücksveräußerung an, dann ist für die Grundstücksveräußerung eine Totalgewinnbetrachtung anzustellen (*Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG*¹⁸, § 30 Tz 303, mwN). Nachträgliche Aufwendungen können daher insoweit mit anderen Einkünften ausgeglichen werden, als sie nicht die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen des Veräußerungsjahres übersteigen. Wird im Veräußerungsjahr ein Überschuss besteuert, sind nachträgliche Erlösminderungen nach der Rechtsprechung zu § 30 aF im Abflussjahr bis zum Betrag dieses Überschusses zum Ausgleich mit sämtlichen anderen Einkünften zuzulassen (*Jakom/Kanduth-Kristen EStG, 2016, § 30 Rz 87, mwN*).

Die im Jahr 2016 für Veräußerungen bis zum 31.12.2015 anzuwendende Rechtslage sieht vor, dass Verluste aus Grundstücksveräußerungen lediglich zur Hälfte und ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden dürfen.

Hinsichtlich der beschränkten Möglichkeit, Verluste nur mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen, geht das Bundesfinanzgericht in Anlehnung an die Judikatur der Höchstgerichte davon aus, dass die Verlustausgleichsbeschränkung des § 30 Abs. 7 EStG 1988 in verfassungskonformer Interpretation teleologisch zu reduzieren ist. Würde die Verlustausgleichsbeschränkung auch in den Fällen greifen, in denen aus der Grundstücksveräußerung in einem Vorjahr ein Überschuss erzielt wurde und dieser in den Gesamtbetrag der Einkünfte Eingang gefunden hat, so würde die Vernachlässigung dieser negativen Einkommenskomponente zur Besteuerung eines fiktiven Einkommens führen und insoweit dem Prinzip der Besteuerung nach der persönlichen Leistungsfähigkeit widersprechen.

Fallen daher Erlösminderungen in Jahren nach Vereinnahmung und Versteuerung eines Überschusses aus einer Grundstücksveräußerung an, so sind diese mit in verfassungskonformer Auslegung der anzuwendenden Bestimmung mit sämtlichen

anderen Einkünften auszugleichen (VfGH 11.12.2002, B 941/02; VwGH 27.05.2003, 98/14/0065).

Im vorliegenden Fall flossen im Veräußerungsjahr 2012 im Zuge der Veranlagung in Folge der von der Bf ausgeübten Regelbesteuerungsoption Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung in Höhe von 7.283,50 Euro in den Gesamtbetrag der Einkünfte ein und wurden der Besteuerung zugrundegelegt. Auf Grund eines in diesem Jahr der Bf zuzurechnenden Verlustes aus Gewerbebetrieb in Höhe von -9.278,02 Euro und von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit von lediglich 11.150,61 Euro betrug die im Zuge der Veranlagung festgesetzte Einkommensteuer 0,00 Euro.

Die im Jahr 2016 von der Bf zu tragende anteilige Rückzahlung des Kaufpreises in Höhe von 20.250,00 Euro ist nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts in Anlehnung an die Bestimmung des § 30 Abs. 7 EStG 1988 und an die oben zitierte Juikatur der Höchstgerichte entgegen der von der belangten Behörde vertretenen Ansicht bis zur Hälfte des bereits versteuerten Überschusses, d.h. bis 3.641,75 Euro mit sämtlichen Einkünften des Jahres 2016 ausgleichsfähig.

Der übrige Teil der Erlösminderung, der nicht in den positiven Einkünften des Jahres 2012 Deckung findet, d.s. 12.966,50 Euro könnte in Anwendung der Bestimmung des § 30 Abs. 7 EStG 1988 nur zur Hälfte und nur mit positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden. Da die Bf jedoch im Jahr 2016 keine derartigen Einkünfte erzielte, kam ein weiterer Verlustausgleich nicht in Betracht.

Die von der Bf beantragte Anerkennung der Kaufpreisminderung in Höhe von 7.283,50 Euro und des übersteigenden Verlustes in Höhe von 50 % des Gesamtverlustes in Höhe von 12.867,50 Euro (richtig: 12.966,50 Euro) steht nach Ansicht des Bundesfinanzgerichts nicht im Einklang mit der geltenden Rechtslage.

2. Berücksichtigung des Kinderfreibetrages

Gemäß § 106a Abs. 1 EStG 1988 steht für ein Kind im Sinne des § 106 Abs. 1 EStG 1988 auf Antrag ein Kinderfreibetrag in Höhe von 440 Euro jährlich zu, wenn er von einem Steuerpflichtigen geltend gemacht wird.

Hinsichtlich des von der Bf beantragten Kinderfreibetrages für ihre Tochter folgt das Bundesfinanzgericht der Stellungnahme der belangten Behörde im Vorlagebericht. Da die Bf Anspruch auf den Kinderabsetzbetrag für ihre Tochter hat, war ihrem diesbezüglichen Antrag stattzugeben und der Kinderfreibetrag in Höhe von 440,00 Euro zu gewähren.

3. Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages

Gemäß § 33 Abs. 4 EStG 1988 steht Alleinverdienenden bei einem Kind ein Alleinverdienerabsetzbetrag in Höhe von 494 Euro zu.

Alleinverdienende sind Steuerpflichtige mit mindestens einem Kind (§ 106 Abs. 1), die mehr als sechs Monate im Kalenderjahr verheiratet oder eingetragene Partner sind

und von ihren unbeschränkt steuerpflichtigen Ehegatten oder eingetragenen Partnern nicht dauernd getrennt leben oder die mehr als sechs Monate mit einer unbeschränkt steuerpflichtigen Person in einer Lebensgemeinschaft leben. Für Steuerpflichtige im Sinne des § 1 Abs. 4 ist die unbeschränkte Steuerpflicht des Ehegatten oder eingetragenen Partners nicht erforderlich. Voraussetzung ist, dass der (Ehe-)Partner (§ 106 Abs. 3) Einkünfte von höchstens 6 000 Euro jährlich erzielt. Die nach § 3 Abs. 1 Z 4 lit. a, weiters nach § 3 Abs. 1 Z 10, 11 und 32 und auf Grund zwischenstaatlicher oder anderer völkerrechtlicher Vereinbarungen steuerfreien Einkünfte sind in diese Grenzen mit einzubeziehen. Andere steuerfreie Einkünfte sind nicht zu berücksichtigen. Der Alleinverdienerabsetzbetrag steht nur einem der (Ehe-)Partner zu. Erfüllen beide (Ehe-)Partner die Voraussetzungen im Sinne der vorstehenden Sätze, hat jener (Ehe-)Partner Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag, der die höheren Einkünfte im Sinne der Z 1 erzielt. Haben beide (Ehe-)Partner keine oder gleich hohe Einkünfte im Sinne der Z 1, steht der Absetzbetrag dem haushaltsführenden (Ehe-)Partner zu.

Bei der Prüfung der Voraussetzungen für den Alleinverdienerabsetzbetrag entfaltet der Einkommensteuerbescheid des Ehemannes der Bf keine Bindungswirkung. Die Ermittlung eines Über- oder Unterschreitens des in § 33 Abs. 4 EStG 1988 genannten Grenzbetrages hat im gegenständlichen Beschwerdeverfahren der Bf und somit gesondert von einer allfälligen Veranlagung des Ehepartners zu erfolgen, weil eine rechtliche Grundlage für die Annahme einer Bindungswirkung an andere Festsetzungsbescheide fehlt (VwGH 28.02.2018, Ro 2017/15/0041).

Analog zur rechtlichen Beurteilung des streitgegenständlichen Sachverhaltes ist im Fall des Ehegatten der Bf lediglich ein ausgleichsfähiger Verlust in Höhe von 3.641,75 Euro anzuerkennen; der darüber hinausgehende Anteil der Teilrückzahlung in Höhe von 12.966,50 Euro könnte nur zur Hälfte und nur mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung lagen jedoch im Jahr 2016 nicht vor. Die vom Gatten der Bf im Jahr 2016 erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von 10.144,25 Euro waren daher um den ausgleichsfähigen Verlust in Höhe von 3.641,75 Euro zu vermindern und der **Gesamtbetrag der Einkünfte** mit 6.502,50 Euro zu ermitteln.

Die vom Gatten der Bf im Beschwerdeverfahren geltend gemachten Sonderausgaben (Spenden und Steuerberatkungskosten) von insgesamt 752,00 Euro betreffen die Ermittlung des **Einkommens** und sind für Zwecke der Ermittlung des Grenzbetrages nicht abzuziehen (Jakom/Kanduth-Kristen, EStG 2018, § 33 Rz 27).

Da die Einkünfte des Gatten den im § 33 Abs. 4 EStG 1988 normierten Grenzbetrag von 6.000,00 Euro im Jahr 2016 überschritten, lagen die Voraussetzungen für die Gewährung des Alleinverdienerabsetzbetrages nicht vor.

Zulässigkeit einer 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.

Da eine Rechtsprechung zur Frage, ob und in welcher Höhe nachträgliche Erlösminderungen bei der Veranlagung zu berücksichtigen sind, fehlt, war die Revision zuzulassen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt (Einkommensteuer 2016)

Wien, am 9. Juli 2019