

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R. in der Beschwerdesache Mag. Bf., Adr.Bf., vertreten durch Neumayer Walter & Haslinger, Baumannstraße 9 Tür 11, 1030 Wien, über die Beschwerde vom 03. September 2019 gegen die Bescheide der belangten Behörde, Finanzamt Wien 1/23, jeweils vom 27. August 2019, betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2017 und 2018 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Die in Österreich beschränkt steuerpflichtige Beschwerdeführerin (Bf.) erzielte in den streitgegenständlichen Jahren (2017 und 2018) Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. In ihren diesbezüglichen Einkommensteuererklärungen machte sie jeweils Sonderausgaben (offene Verlustabzüge aus den Vorjahren) geltend.

Mit Vorhalt vom 11. Juli 2019 ersuchte das Finanzamt um Bekanntgabe, woraus diese Verluste resultieren würden.

In der Vorhaltsbeantwortung teilte die Bf. mit, dass der Verlustabzug aus dem Jahre 2013 stamme, als eine Großreparatur nötig gewesen sei. In Anwendung der Bestimmung des § 102 Abs. 2 Z 2 letzter Satz EStG 1988 stehe der Verlustabzug zu.

Im Hinblick auf die Erweiterung der beschränkten Steuerpflicht für unbewegliches Vermögen durch § 98 Abs. 1 Z 3 dritter Teilstrich EStG 1988 sei durch das Strukturanpassungsgesetz 2006 ab der Veranlagung 2006 die Verlustabzugsmöglichkeit auf "Verluste, die aus unbeweglichem Vermögen im Sinne des ersten Satzes des § 98 Abs. 1 Z 3 stammen", erweitert worden (§ 124 b Z 134).

Die belangte Behörde erlies in der Folge sowohl für das Jahr 2017, als auch für das Jahr 2018 einen Einkommensteuerbescheid und anerkannte die Sonderausgaben nicht. Begründend führt sie aus, dass der Verlustabzug auf die betrieblichen Einkünfte gemäß § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 beschränkt sei. Da im gegenständlichen Fall Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988) vorliegen würden, stehe der Verlustabzug nicht zu.

In der am 3. September 2019 eingelangten **Beschwerde** führte die Bf. aus, dass das Finanzamt den Sachverhalt unrichtig rechtlich beurteilt habe. Denn das Finanzamt habe in seiner Begründung ausgeführt, dass der Verlustabzug als Sonderausgabe bei beschränkt steuerpflichtigen Einkommen nur für betriebliche Einkünfte zulässig sei.

Die Verluste würden aus dem unbeweglichen Vermögen der Bf. (Vermietung einer Eigentumswohnung) resultieren und gelte für diese Verluste nach einem Erkenntnis des VfGH klar die Bestimmung des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988. Demnach lasse § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 den Verlustabzug für diese nicht betrieblichen beschränkt steuerpflichtigen Einkünfte aus inländischen unbeweglichen Vermögen zu. Die Bf. sei Hausfrau und habe keine weiteren Einkünfte erzielt.

Desweiteren verwies die Bf. auf die EStRL "Abschnitt 8059" und ersuchte um Stattgabe der Beschwerde und dahingehende Abänderung der Bescheide, dass die Verrechnung der Verluste aus 2013 gewährt und Sonderausgaben aus Verlustvorträgen im Sinne des Antrages berücksichtigt würden.

Gemäß § 262 Abs. 2 lit. a iVm § 264 BAO wurde die Vorlage der Beschwerde an das Bundesfinanzgericht beantragt und legte die belangte Behörde zu Recht die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdeverentscheidung dem Gericht vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Unstrittig ist im gegenständlichen Fall, dass die Bf. in Österreich weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat und demnach gem. § 1 Abs. 3 EStG 1988 beschränkt steuerpflichtig ist. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte. Die Höhe der von der Bf. erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist ebenso unstrittig.

Strittig ist, ob die belangte Behörde zu Recht die Anerkennung der Sonderausgaben nach § 18 Abs. 6 EStG 1988 (Verlustabzug) verwehrt.

Gesetzliche Grundlagen:

Nach § 1 Abs. 3 EStG 1988 sind jene natürlichen Personen beschränkt steuerpflichtig, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte.

§ 2 Abs. 3 EStG 1988 bestimmt:

Der Einkommensteuer unterliegen nur:

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),
2. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (§ 22),
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),
4. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§ 25),
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27),
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28),

7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.

Gem. § 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 oder bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, durch ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, 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.

§ 98 Abs. 1 EStG 1988 lautet auszugsweise:

Der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3) unterliegen nur die folgenden Einkünfte:

.....

3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),

- für den im Inland eine Betriebsstätte unterhalten wird oder
- für den im Inland ein ständiger Vertreter bestellt ist oder
- bei dem im Inland unbewegliches Vermögen vorliegt.

.....

6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28), wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Recht

- im Inland gelegen sind oder
- in ein inländisches öffentliches Buch oder Register eingetragen sind oder
- in einer inländischen Betriebsstätte verwertet werden.

.....

Gemäß § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988idF des AbgÄG 2016, BGBl. I 117/2016 gilt bei der Veranlagung beschränkter Steuerpflichtiger folgendes:

2. Sonderausgaben (§ 18) sind abzugsfähig, wenn sie sich auf das Inland beziehen. Der Verlustabzug (§ 18 Abs. 6) steht nur für Verluste zu, die in inländischen Betriebsstätten entstanden sind, die der Erzielung von Einkünften im Sinne von § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dienen, oder für Verluste, die aus unbeweglichem Vermögen im Sinne des ersten Satzes des § 98 Abs. 1 Z 3 stammen. Er kann nur insoweit berücksichtigt werden, als er die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte überstiegen hat.

Daraus folgt, dass der Verlustabzug (§ 18 Abs 6) nur für Verluste zusteht, die in inländischen Betriebsstätten entstanden sind und die der Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb dienen. Er kann nur insoweit berücksichtigt werden, als er die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte überstiegen hat. Diese Einschränkung des vorhergehenden Satzes (§ 102 Abs 2 Z 2 letzter Satz) wurde durch das VfGH-Erk vom 16. Juni 1995,

G 191, 192/94, als verfassungswidrig aufgehoben. Durch Art. 39 Z 66 StruktAnpG 1996, BGBl. 201/1996, wurde dieser Satz aber (um den Bedenken des VfGH Rechnung zu tragen) rückwirkend ab der Veranlagung für das Kalenderjahr 1990 wieder in das Gesetz eingefügt (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, § 102 EStG, Rz 3). Als Reaktion auf die Bedenken des Verfassungsgerichtshofes wurde in Folge die Regelung des § 28 Abs. 2 EStG 1988 dahingehend geändert, dass der Vermieter bestimmte außergewöhnliche Aufwendungen auf Antrag über 10 Jahre verteilt geltend machen kann. Im Ergebnis aber bedeutet dies, dass weiterhin im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung kein Verlustabzug vorgesehen ist.

Nach ständiger Judikatur des VfGH bestehen in der steuerlichen Behandlung der unbeschränkt Steuerpflichtigen (Steuerinländer) einerseits und der beschränkt Steuerpflichtigen (Steuerausländer) andererseits Unterschiede. So erstreckt sich die unbeschränkte Steuerpflicht gemäß § 1 Abs. 2 EStG 1988 auf alle in- und ausländischen Einkünfte, wohingegen beschränkt Steuerpflichtige gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 nur mit den in § 98 EStG erschöpfend aufgezählten Einkünften zur Einkommensteuer erfasst werden (vgl. VfGH vom 28. Mai 2009, 2008/15/0034).

Wenn nun die Bf. betreffend die Anerkennung der beantragten Sonderausgaben auf die Einkommensteuerrichtlinien 2000, Rz 8059 verweist, ist Folgendes zu erwidern: Abgesehen davon, dass die Einkommensteuerrichtlinien mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt keine für das Gericht beachtliche Rechtsquelle darstellt, ist auch der Gesetzestext eindeutig und klar. Der Verlustabzug steht nämlich nur für Verluste zu, die in inländischen Betriebsstätten entstanden sind, die der Erzielung von Einkünften im Sinne von § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 dienen, oder für Verluste, die aus unbeweglichem Vermögen im Sinne des ersten Satzes des § 98 Abs. 1 Z 3 stammen. Da im gegenständlichen Fall der Verlust der Bf. weder der Erzielung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus selbständiger Arbeit oder aus Gewerbebetrieb dient, noch der Verlust aus unbeweglichem Vermögen eines Gewerbebetriebes stammt, ist der Verlustabzug eben nicht anzuerkennen. Der belangten Behörde ist somit nicht mit Erfolg entgegenzutreten, wenn sie die von der Bf. beantragten Verlustabzüge gem. § 18 Abs. 6 EStG 1988 nicht als abzugsfähige Sonderausgaben anerkennt. Die Beschwerde ist daher als unbegründet abzuweisen.

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 sich die Lösung der hier zu beurteilenden Rechtsfrage - Nichtanerkennung der Sonderausgaben (Verlustabzüge gem. § 18 Abs. 6 EStG 1988) - unmittelbar aus der Anwendung des § 102 Abs. 2 Z 2 EStG 1988 ergibt, ist eine Revision nicht zulässig.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 10. Oktober 2019