



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., BRD, vom 7. März 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 18. Februar 2008 betreffend Einkommensteuer 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der in der Bundesrepublik Deutschland ansässige Bw. ist an der ebenfalls in der Bundesrepublik Deutschland ansässigen X-GmbH&CoKG beteiligt, welche in Österreich die Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens betreibt. Laut der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte (Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) gemäß § 188 BAO für das Jahr 2005 erzielte der Bw. aus dieser Beteiligung Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von € 8.839,15. Die Einkommensteuer für das Jahr 2005 wurde mit Bescheid des Finanzamtes vom 18. Februar 2008 unter Zugrundelegung dieses Sachverhaltes festgesetzt.

Der Bw. erhob mit Anbringen vom 7. März 2008 gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 Berufung und begründete diese über Aufforderung des Finanzamtes vom 11. März 2008 mit Schriftsatz vom 13. April 2008 wie folgt:

1. Nach deutschem Steuerrecht seien für Zwecke des Progressionsvorbehaltes nach § 32b EStG die Einkünfte aus einem internationalen Fonds gesondert und einheitlich festzustellen (§ 180 AO). Verluste – wie sie in den Jahren 2000 und 2002 bis 2004 ermittelt worden seien, seien allerdings nach § 2a Abs. 1 Z 6a EStG nur mit entsprechenden positiven Einkünften in Folgejahren auszugleichen; sie würden nach § 2a Abs. 1 letzter Satz iVm § 10d Abs. 4 EStG für jeden Veranlagungszeitraum gesondert festgestellt. Dies sei im konkreten Fall zuletzt per 31. Dezember 2004 in Höhe von € 10.687,00 durch den Feststellungsbescheid des Finanzamtes Hannover-Land I vom 15. März 2007 erfolgt. Die 2005 mitgeteilten positiven Einkünfte (€ 8.612,00) würden damit voll kompensiert. Für 2006 blieben dann sogar noch € 2.075,00 Verluste übrig. Die Möglichkeit des Verlustvortrages (und zwar unabhängig von der Einkunftsart) nach § 10d EStG gelte auch für beschränkt Steuerpflichtige (§ 50 Abs. 1 EStG).

2. Dieser Verlustvortrag müsste auch nach österreichischem Steuerrecht entsprechend möglich sein. Nach Auskunft der Gesellschaft, aus der die Einkünfte stammten, solle der Verlustabzug auf betriebliche Einkünfte beschränkt sein. Dies ergebe sich nicht direkt aus § 18 Abs. 6 erster und zweiter Satz EStG 1988 und könnte wegen der Verweise in Satz 3 aber richtig sein. Sollte dies wirklich zutreffen, wäre diese Einschränkung im konkreten Fall höchst ungerecht. Denn es handle sich nicht um irgendwelche Verluste, die mit irgendwelchen positiven Einkünften ausgeglichen werden sollten, sondern um Einkünfte verschiedener Jahre aus demselben Objekt in Wien, Y-Strasse. Hier hätten sich wegen nicht gezahlter Miete durch den Hauptmieter in den Jahren bis 2004 Verluste von saldiert rd. € 10.000,00 ergeben. Nach einem jahrelangen Prozess sei vom Hauptmieter im Jahr 2005 eine Nachzahlung geleistet worden, die zu den hohen Einkünften dieses Jahres geführt habe. Es sei unbillig, wenn die Verluste bis 2004 ohne jede Auswirkung bleiben würden, während die positiven Einkünfte 2005 besteuert würden. Wäre die Miete jeweils rechtzeitig bezahlt worden, hätte sich für alle Jahre bis 2005 wegen geringfügiger Einkünfte keine Steuer in Österreich ergeben. Die eventuelle Beschränkung des Verlustvortrages, die in Deutschland vor Jahrzehnten abgeschafft worden sei, sei verfassungsrechtlich bedenklich, mindestens aber im konkreten Fall höchst unbillig. Deshalb werde der Antrag gestellt, *„aus Rechts- oder sachlichen Billigkeitsgründen die Vorjahresverluste bis 2004 für die Steuerberechnung 2005 zu berücksichtigen.“*

Die Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes vom 6. Juni 2008 als unbegründet abgewiesen. In der Begründung dieser Entscheidung wurde dargelegt, dass die Bestimmung des § 18 Abs. 6 EStG 1988 auf die vom Bw. in Österreich erzielten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht anzuwenden sei. Als Sonderausgaben seien in einem vorangegangenen Jahr entstandene Verluste nur dann abzuziehen, wenn diese durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden seien. Die Höhe des Verlustes sei nach den

§§ 4 bis 14 EStG 1988 zu ermitteln. Der Gewinn bei Land- und Forstwirtschaft, selbstständiger Arbeit und Gewerbebetrieb werde nach §§ 4 bis 14 EStG 1988 ermittelt. Für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sei jedoch eine Überschussermittlung der Einnahmen über die Werbungskosten gemäß § 15 EStG 1988 und § 16 EStG 1988 vorgesehen. Daher könne dem Begehren des Bw. nicht entsprochen werden.

Der Bw. beantragte mit Anbringen vom 25. Juni 2008 die Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und brachte folgendes vor:

Das Finanzamt habe in der Berufungsvorentscheidung lediglich den Gesetzeswortlaut wiedergegeben. Es fehle auch nur der Ansatz einer Auseinandersetzung mit den vom Bw. gestellten Anträgen und den dafür angegebenen Gründen. Daher wiederhole und präzisiere der Bw. seine *"Alternativvorschläge"*.

1. Rechtsgründe: Die Beschränkung des Verlustvortrages auf Gewinneinkünfte verstoße gegen den Gleichheitsgrundsatz, weil gleiche Sachverhalte (die Berücksichtigung steuerlich ermittelter Verluste einer bestimmten Einkunftsart) ungleich behandelt würden. Aus diesem Grund seien die im deutschen § 10d EStG ursprünglich enthaltenen einschränkenden Voraussetzungen einer Verlustvortragsmöglichkeit (nur Gewinneinkünfte, ordnungsgemäße Buchführung) schon vor Jahrzehnten abgeschafft worden. Mindestens im konkreten Fall (negative Einkünfte in Vorjahren und positive Einkünfte aufgrund eines Rechtsstreites in einem Folgejahr aus demselben Objekt) sei kein sachlicher Grund vorstellbar, weshalb nicht auch im österreichischen Steuerrecht der Verlustvortrag zugelassen werden sollte. Bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise handle es sich lediglich um die gedankliche Verteilung dieser im Jahr 2005 erfolgten Nachzahlung auf die Kalenderjahre, auf die sie wirtschaftlich entfalle. Wenn eine Finanzbehörde den Verlustvortrag nicht gewähren könne, müsse im Zweifel ein Gericht (in Deutschland wäre dies das zuständige Finanzgericht oder in letzter Instanz der Bundesfinanzhof) über die Verfassungsmäßigkeit dieser gleichheitswidrigen Regelung entscheiden.

2. Billigkeitsgründe: Wenn schon aus Rechtsgründen eine Berücksichtigung der bis 2004 wegen Nichtzahlung der Mieten entstandenen Verluste im Folgejahr 2005 nicht möglich sei, müsse mindestens ein Verlustvortrag aus Billigkeitsgründen erfolgen (entsprechend im deutschen Steuerrecht nach § 163 der Abgabenordnung im Festsetzungsverfahren oder nach § 227 Abgabenordnung im Erhebungsverfahren). Danach sei die Steuer nicht oder niedriger festzusetzen bzw. nicht oder niedriger zu erheben, wenn die reine Gesetzesanwendung im Einzelfall unbillig wäre. Von den alternativen persönlichen oder sachlichen Billigkeitsgründen kämen im konkreten Fall nur letztere in Betracht. Diese lägen nach höchstrichterlicher Rechtsprechung dann vor, wenn ein Überhang der strikten Gesetzesanwendung über die

Wertungen des Gesetzgebers vorliege, d.h. dass der im Einzelfall vorliegende Tatbestand vom Gesetzgeber nicht oder jedenfalls nicht in all seinen Folgen gesehen worden sei. In diesem Fall sei die Steuer so festzusetzen bzw. zu erheben, wie sie unter Berücksichtigung der Wertungen des Gesetzgebers und allgemein gültiger Grundsätze der Verfassung und des Steuerrechts (z.B. Berücksichtigung des Gleichheitsprinzips und Besteuerung nach Leistungsfähigkeit) festzusetzen bzw. zu erheben wäre. Dies bedeute im konkreten Fall die Vortragsmöglichkeit der bis 2004 entstandenen Verluste in das strittige Veranlagungsjahr 2005, so dass für dieses Jahr keine Steuer entstanden sei. Die Steuer 2005 sei daher auf € 0,00 festzusetzen oder alternativ die bereits festgesetzte Steuer aus Billigkeitsgründen zu erlassen und damit zu erstatten.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die rechtliche Beurteilung des Sachverhaltes ist ausschließlich unter Zugrundelegung der auf dem Territorium der Republik Österreich geltenden bundesgesetzlichen Bestimmungen vorzunehmen. Eine Berücksichtigung der auf die im territorialen Geltungsbereich der Bundesrepublik Deutschland auf vergleichbare Sachverhalte anzuwendenden Rechtsnormen kann mangels rechtlicher Zulässigkeit nicht in Betracht gezogen werden. Aus diesem Grund ist eine Auseinandersetzung mit den Vorbringen des Bw. zur Rechtslage in der Bundesrepublik Deutschland nicht vorzunehmen.

Im Folgenden werden die entscheidungsrelevanten Rechtsnormen dargestellt:

In § 1 EStG 1988, BGBl. Nr. 400/1988 in der anzuwendenden Fassung, ist die persönliche Steuerpflicht geregelt.

Gemäß § 1 Abs. 1 EStG 1988 sind nur natürliche Personen einkommensteuerpflichtig.

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

Gemäß § 98 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 unterliegen Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28) der beschränkten Einkommensteuerpflicht (§ 1 Abs. 3), wenn das unbewegliche Vermögen, die Sachinbegriffe oder Rechte im Inland gelegen sind oder in ein inländisches öffentliches Register eingetragen sind oder in einer inländischen Betriebsstätte verwertet werden.

In § 188 Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl. Nr. 194/1961 idF BGBl. I Nr. 144/2001 ist für den Fall mehrerer Beteiligter an Einkünften in verfahrensrechtlicher Hinsicht die Erlassung von Feststellungsbescheiden angeordnet.

Gemäß § 188 Abs. 1 lit. d BAO werden die Einkünfte (der Gewinn oder der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens einheitlich und gesondert festgestellt, wenn an den Einkünften mehrere Personen beteiligt sind.

Aus § 192 BAO ergibt sich, dass gemäß § 188 BAO erlassene Feststellungsbescheide Grundlagenbescheide für die Einkommensteuer der Beteiligten sind, denn gemäß dieser Bestimmung sind in einem Feststellungsbescheid enthaltene Feststellungen, die für andere Feststellungsbescheide, für Meßbescheide oder für Abgabenbescheide von Bedeutung sind, diesen Bescheiden zugrunde zu legen, auch wenn der Feststellungsbescheid noch nicht rechtskräftig geworden ist.

Was die sachliche Steuerpflicht anbelangt, so ist § 2 Abs. 1 EStG 1988 der Einkommensteuer das Einkommen zugrunde zu legen, das der Steuerpflichtige innerhalb eines Kalenderjahres bezogen hat. Laut Abs. 2 ist das Einkommen der summierte Gesamtbetrag aller in einem Jahr bezogenen Einkünfte aus den genannten Einkunftsarten (nach Vornahme eventueller Verlustausgleiche) und nach Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen.

In § 2 Abs. 3 EStG 1988 sind die der Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte aufgezählt, nämlich

1. Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 21),
2. Einkünfte aus selbstständiger Arbeit (§ 22),
3. Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23),
4. Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 25),
5. Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 27),
6. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 28),
7. sonstige Einkünfte im Sinne des § 29.

Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, die Einkünfte aus selbstständiger Arbeit und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb werden als betriebliche Einkünfte bezeichnet, während die übrigen in § 2 Abs. 3 aufgezählten Einkünfte – und somit auch jene aus Vermietung und Verpachtung als außerbetriebliche Einkünfte bezeichnet werden.

Gemäß § 2 Abs. 4 EStG 1988 sind Einkünfte im Sinne des Abs. 3:

1. Der *Gewinn* (§§ 4 bis 14) bei Land- und Forstwirtschaft, selbstständiger Arbeit und Gewerbebetrieb.
2. Der *Überschuss* der Einnahmen über die Werbungskosten (§§ 15 und 16) bei den anderen Einkunftsarten.

In § 4 EStG 1988 befinden sich Regelungen zu den Arten der Gewinnermittlung.

Gemäß § 4. Abs. 1 EStG 1988 ist *Gewinn* der durch doppelte Buchführung zu ermittelnde Unterschiedsbetrag zwischen dem Betriebsvermögen am Schluss des Wirtschaftsjahres und dem Betriebsvermögen am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres. Die konkretisierenden Regelungen zu dieser Art der Gewinnermittlung befinden sich in den §§ 4 bis 14 EStG 1988.

Gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 darf der *Überschuss* der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben dann als Gewinn angesetzt werden, wenn keine gesetzliche Verpflichtung zur Buchführung besteht und Bücher auch nicht freiwillig geführt werden.

Es handelt sich in diesem Fall um eine (gegenüber dem in § 4 Abs. 1 EStG 1988 normierten Vermögensvergleich nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsgemäßer Buchführung) vereinfachte Gewinnermittlung, welche als Überschussermittlung der Einnahmen über die Werbungskosten oder als Einnahmen-Ausgaben-Rechnung bezeichnet wird, wobei sich die konkretisierenden Regelungen zu dieser Art der Gewinnermittlung im mit "Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten" übertitelten 4. Abschnitt des EStG 1988 befinden, welcher den § 15 (Einnahmen) und den § 16 (Werbungskosten) umfasst.

Wie im oben dargestellten § 2 Abs. 4 EStG 1988 vom Gesetzgeber angeordnet wurde, sind die außerbetrieblichen Einkünfte und somit auch jene aus Vermietung und Verpachtung gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 zu ermitteln.

In § 18 EStG 1988 befindet sich die Auflistung jener Ausgaben, die bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen sind.

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 ordnungsgemäße Buchhaltung 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.

Wie den Ausführungen des Bw. zu entnehmen ist, hält er die Möglichkeit der Gewährung des Verlustabzuges im konkreten Fall nicht für gänzlich ausgeschlossen.

Dazu ist festzustellen, dass, um eine dem Willen des Gesetzgebers gemäße Rechtsanwendung vornehmen zu können, dem allgemeinen Verständnis des Begriffes Interpretation entsprechend vom Ausdruck der Normen auf den Inhalt der Normen zu schließen ist, wobei nach den anerkannten Regeln juristischer Interpretation vorzugehen ist.

Im Falle des § 18 Abs. 6 EStG 1988 führt zweifellos bereits die Vornahme einer Verbalinterpretation zum Ergebnis, dass nach dem gesetzgeberischen Willen für im Rahmen einer Vermietung und Verpachtung entstandene Verluste eine Abzugsmöglichkeit als Sonderausgaben nicht vorgesehen ist.

Aus der Tatsache, dass in § 18 Abs. 6 EStG 1988 die Ermittlung der Verluste durch ordnungsgemäße Buchhaltung und die Ermittlung der Höhe des Verlustes nach den §§ 4 bis 14 EStG 1988 ausdrücklich als für die Möglichkeit der Inanspruchnahme des Verlustabzuges erforderliche Voraussetzungen statuiert sind, ergibt sich eindeutig der Ausschluss des Abzuges jener Verluste, welche im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt wurden.

Es kann nicht angenommen werden, dass der Gesetzgeber, wenn er auch bei den gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelten außerbetrieblichen Einkünften den Verlustabzug zulassen hätte wollen, den Text des § 18 Abs. 6 EStG 1988 auf diese Weise formuliert hätte.

Jedenfalls bleibt aufgrund der Klarheit der Textierung des § 18 Abs. 6 EStG 1988 kein Spielraum für eine die Möglichkeit eines Verlustabzuges auf Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ausdehnende Gesetzesauslegung.

Für die Richtigkeit dieser Beurteilung spricht der Umstand, dass vom Gesetzgeber mit einem Steuerpaket für Klein- und Mittelunternehmen, dem KMU-Förderungsgesetz 2006, eine Neufassung des § 18 Abs. 7 EStG 1988 (BGBl. I Nr. 101/2006) geschaffen wurde, aufgrund derer auch bei Steuerpflichtigen, die den Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermitteln, Verluste nach Abs. 6 berücksichtigt werden können, wenn diese in den vorangegangenen Jahren entstanden sind. Da diese Neufassung des § 18 Abs. 7 EStG, wie vom Gesetzgeber in § 124b Z 135 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 101/2006 explizit angeordnet wurde, erst ab dem Veranlagungsjahr 2007 anzuwenden ist, ist eine Anwendung auf das berufsgegenständliche Veranlagungsjahr 2005 nicht möglich.

Zur Argumentation des Bw., dass der Inhalt des § 18 Abs. 6 EStG 1988 dem Gleichheitsgrundsatz widersprechen würde, wird darauf hingewiesen, dass diese Regelung

bereits Gegenstand von Gesetzesprüfungsverfahren vor dem Verfassungsgerichtshof war, nach höchstgerichtlicher Beurteilung jedoch für verfassungskonform erachtet wurde.

Der Verfassungsgerichtshof erachtete den fehlenden Verlustabzug bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 deshalb nicht als verfassungswidrig, weil der Steuerpflichtige die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG 1988 wählen und damit auch den Verlustabzug in Anspruch nehmen kann (VfGH 3.3.1987, G 170/86).

Im Bereich der Vermietung und Verpachtung, in welchem die Einkünfte zwingend mit dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten festgelegt sind, hielt der Verfassungsgerichtshof den fehlenden Verlustvortrag insbesondere deshalb nicht für verfassungswidrig, weil Instandhaltungsaufwendungen auf zehn Jahre verteilt werden können. Es wurde vom VfGH folgendermaßen argumentiert: *"Insgesamt hat der Gesetzgeber damit ein der Einkunftsart angepaßtes System der Berücksichtigung von Werbungskosten geschaffen. Aus dem Blickwinkel des vorliegenden Beschwerdefalles hegt der Verfassungsgerichtshof jedenfalls keine Bedenken, daß die für Vermietung und Verpachtung vorgesehene Berücksichtigung von Werbungskosten - abgesehen vielleicht von Härtefällen - unzureichend wäre. Den für die bilanzierenden Steuerpflichtigen vorgesehenen Verlustabzug auch hier vorzusehen ist der Gesetzgeber durch den Gleichheitssatz daher nicht gehalten"* (VfGH 10.12.1992, B 1044/91).

Wie sich aus der dargestellten Rechtslage zweifelsfrei ergibt, erfolgte die Versagung des Verlustabzuges durch das Finanzamt zu Recht.

Dem Alternativbegehren des Bw. auf Anerkennung des Verlustabzuges aus Billigkeitsgründen kann nicht entsprochen werden, da es sich bei der Bestimmung des § 18 Abs. 6 EStG 1988 um zwingendes Recht handelt. Es besteht keine gesetzliche Bestimmung, die zu einer Ermessensentscheidung im gegenständlichen Fall ermächtigen würde.

Das Verwaltungshandeln steht unter der Anforderung des in der österreichischen Bundesverfassung (Art. 18 B-VG) normierten Legalitätsprinzips, welches einen wesentlichen Bestandteil des rechtsstaatlichen Grundprinzips darstellt. Da demgemäß die gesamte staatliche Verwaltung nur aufgrund der Gesetze ausgeübt werden darf, kommt die Einbeziehung von Billigkeitserwägungen bei der abgabenrechtlichen Beurteilung eines Sachverhaltes ohne Vorliegen einer entsprechenden rechtlichen Grundlage nicht in Betracht.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 18. Mai 2009