



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw,Adr., gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch betreffend Einkommensteuer 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) hat am 22. Februar 2005 seine Einkommensteuererklärung 2004 elektronisch eingereicht. Das Finanzamt Feldkirch hat die erklärten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (betreffend Liegenschaft xx) zunächst dem Einkommensteuerbescheid 2004 vom 24. Februar 2005 zu Grunde gelegt.

Mit Schreiben vom 24. März 2005 hat der Bw gegen diesen Bescheid fristgerecht berufen und die Berücksichtigung von an die Salzburger Gebietskrankenkasse geleisteten freiwilligen Krankenversicherungsbeiträgen in Höhe von 888,16 € als Werbungskosten sowie die Berücksichtigung des „*Verlustvortrags vom Jahr 2002*“ in Höhe von – 3.449,94 € iSd. § 2 (2b) EStG beantragt.

Das Finanzamt hat die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 2. August 2005 als unbegründet abgewiesen. Begründend wurde dazu ausgeführt, gemäß § 18 Abs. 6 EStG seien auch Verluste, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden seien, als Sonderausgabe abzuziehen. Dies gelte nur, wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden seien, und soweit Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für das vorangegangene

Kalenderjahr berücksichtigt worden seien. Die Höhe des Verlustes sei nach den §§ 4 bis 14 EStG zu ermitteln. Im gegenständlichen Fall seien Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt worden. Gemäß § 2 Abs. 4 Z 2 EStG würden diese durch Überschuss der Einnahmen (§ 15 EStG) über die Werbungskosten (§ 16) ermittelt. Im Sinne obgenannter Gesetzesbestimmung könne bei Einkünften im Sinne des § 2 Abs 4 Z 2 EStG ein vortragsfähiger Verlust nicht entstehen. Bezüglich der als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung beantragten Sozialversicherungsbeiträge hat das Finanzamt ausgeführt, gemäß § 16 Abs. 1 Z 4a EStG würden Beiträge des Versicherten zur Pflichtversicherung in der gesetzlichen Sozialversicherung zu den Werbungskosten zählen. Werbungskosten seien bei der Einkunftsart, bei der sie erwachsen abzuziehen. Da im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eine derartige Pflichtversicherung nicht bestehe, komme ein Abzug als Werbungskosten nicht in Betracht. Die an die Gebietskrankenkasse geleisteten Beiträge seien aber nach Maßgabe der Bestimmung des § 18 EStG 1988 als Sonderausgabe zu berücksichtigen.

Mit Schreiben vom 11. August 2005 hat der Bw fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Berufung (Vorlageantrag) durch den Unabhängigen Finanzsenat gestellt. Unter Berufung auf die und wörtliche Wiedergabe der EStR (Rz 4508, 4526, 1245 bis 1247) hat der Bw den Verlustabzug für Anlaufverluste (§ 18 Abs. 7 EStG) für Gewinnermittler gemäß § 4 Abs. 3 EStG 1988 und die Berücksichtigung der freiwilligen Krankenversicherungsbeiträge an die Salzburger Gebietskrankenkasse im Sinne des § 4 Abs. 4 Z 1 lit. b EStG 1988 beantragt.

Der Berufungswerber ist laut E-Mail des Finanzamtes am 13. September 2006 verstorben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Zuständigkeit des Finanzamtes Feldkirch:

Gemäß § 55 Abs. 1 BAO ist für die Erhebung der Abgaben vom Einkommen und Vermögen natürlicher Personen, die im Inland einen Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben (unbeschränkt Steuerpflichtige) das Wohnsitzfinanzamt (Abs. 2) örtlich zuständig, soweit nicht nach Abs. 3, 4, 5 oder 6 ein anderes Finanzamt zuständig ist.

Gemäß § 55 Abs. 2 BAO ist Wohnsitzfinanzamt jenes Finanzamt, in dessen Bereich der Abgabepflichtige einen Wohnsitz oder in Ermangelung eines Wohnsitzes seinen gewöhnlichen Aufenthalt (§ 26) hat. Bei mehrfachem Wohnsitz im Bereich verschiedener Finanzämter gilt als Wohnsitzfinanzamt jenes, in dessen Bereich sich der Abgabepflichtige vorwiegend aufhält.

Gemäß § 26 Abs. 1 BAO hat jemand einen Wohnsitz im Sinn der Abgabenvorschriften dort, wo er eine Wohnung innehat unter Umständen, die darauf schließen lassen, dass er die Wohnung beibehalten und benutzen wird.

Wie sich aus dem dem Unabhängigen Finanzsenat vom Finanzamt vorgelegten Veranlagungsakt des Bw ergibt, hat der am 13. September 2006 verstorbene Berufungswerber bereits am 10. November 2003 seinen Hauptwohnsitz in x begründet (vgl. ZMR-Abfragen des Finanzamtes vom 6. Oktober 2004 bzw. 28.7.2006), dort studiert (Aktenvermerk des Finanzamtes vom 29. Oktober 2004) und für das gesamte Jahr 2004 Sozialversicherungsbeiträge (Krankenversicherung) im Rahmen einer Selbstversicherung an die Salzburger Gebietskrankenkasse gleistet. Auch in einem der Einkommensteuererklärung 2004 angeschlossenen Beleg der B Lebensversicherung AG ist die Salzburger Adresse angeführt. Er verfügte zwar noch über einen Nebenwohnsitz an der Adresse xx, allerdings wurde bereits auf der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung 2003 ein Postfach (Nr. 6) in C angegeben.

Laut einem Aktenvermerk hat das Finanzamt bereits am 8. Oktober 2004 eine Aktenabtretung an das Finanzamt Salzburg in Erwägung gezogen (Zitat: „*eventuell Akt abtreten an SBG*“), die Aktenabtretung aber letztlich aus nicht ersichtlichen Gründen nicht durchgeführt.

Auch wenn der Bw eine Unzuständigkeit des Finanzamtes Feldkirch zur Erlassung des Einkommensteuerbescheides nicht behauptet hat, hat eine Prüfung der Zuständigkeit in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen zu erfolgen. Die Zuständigkeit zur Erlassung eines Bescheides richtet sich nach der Sach- und Rechtslage im Zeitpunkt des Wirksamwerdens (§ 97) des Bescheides.

Sachverhaltsbezogen ist festzustellen, dass die oben angeführten Umstände darauf hindeuten, dass sich die maßgeblichen Voraussetzungen für die örtliche Zuständigkeit schon vor Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2004 durch die Wohnsitznahme in Salzburg etc. geändert haben und waren diese Verhältnisse auch im Zeitpunkt der Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2004 aufrecht.

Da aber nach § 73 BAO die Zuständigkeit eines Finanzamtes für die Erhebung von Abgaben erst mit dem Zeitpunkt endet, in dem **ein anderes (Wohnsitz)Finanzamt von den seine Zuständigkeit begründenden Voraussetzungen Kenntnis erlangt** und dies unabhängig davon gilt, wann sich die maßgebenden Verhältnisse (z.B. Wohnsitz) ändern (vgl. VwGH 17.12.2003, 99/13/0032), aus dem vorgelegten Akt des Bw aber nicht erkennbar ist, dass das Finanzamt Salzburg von den dargestellten Umständen (Begründung des Hauptwohnsitzes in

Salzburg, Studium etc.) Kenntnis erhalten hat, war das Finanzamt Feldkirch für die Erlassung des Einkommensteuerbescheides 2004 (weiter) zuständig.

Berücksichtigung des Vermietungsverlustes aus 2002 als Sonderausgabe:

Strittig ist, ob der vom Bw bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (§ 28 EStG 1988) erwirtschaftete Verlust des Jahres 2002 als Anlaufverlust im Sinne des § 18 Abs. 7 EStG 1988 abzugsfähig ist.

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 Buchführung ermittelt worden sind und soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden. Die Höhe des Vorlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln.

Gemäß § 18 Abs. 7 EStG 1988 sind Anlaufverluste Verluste, die in den ersten drei Veranlagungsjahren ab Eröffnung eines Betriebes entstehen. Sie sind auch bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn gemäß § 4 Abs 3 EStG ermittelt, nach Abs. 6 leg. cit. zu berücksichtigen.

Verluste aus Vermietung und Verpachtung iSd. § 28 EStG 1988 können zwar mit anderen Einkünften verrechnet werden (Verlустаusgleich iSd. § 2 Abs. 2 EStG 1988), sie können aber nicht vorgetragen werden (vgl. Doralt, EStG⁹, § 28 Tz 18). Dies findet seine Begründung darin, dass ein Verlustabzug auf die betrieblichen Einkünfte (§ 2 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG 1988) beschränkt ist. Diese Regelung wurde auch vom Verfassungsgerichtshof im Hinblick auf die Verteilungsmöglichkeit von Werbungskosten als nicht verfassungswidrig erkannt (vgl. VfGH 10.12.1992, B 1044/91 zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung; Doralt, EStG¹⁰ § 18 Tz 282/1). Wie sich aus dem Erkenntnis erhellt, ist die Möglichkeit des Verlustabzuges auch im EStG 1988 auf die drei betrieblichen Einkunftsarten beschränkt.

Da der Bw Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung und damit (nicht betriebliche) Überschusseinkünfte (§§ 15 und 16 EStG 1988 – Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten) erzielt hat, können keine (in Vorjahren entstandenen) Werbungskostenüberschüsse als Sonderausgaben gem. § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 berücksichtigt werden.

Freiwillige Krankenversicherungsbeiträge als Werbungskosten:

Gem. § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Der Begriff "*Werbungskosten*" bezeichnet im Einkommensteuergesetz jene Aufwendungen, die im Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG 1988) anfallen.

Gem. § 16 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 sind Werbungskosten auch die in Z 1 bis 10 angeführten Aufwendungen.

Gem. § 16 Abs. 1 Z 4 lit e EStG sind Werbungskosten auch Pflichtbeiträge zu Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen, soweit diese Einrichtungen der Kranken-, Unfall-, Alters-, Invaliditäts- und Hinterbliebenenversorgung dienen; weiters Beiträge zu einer inländischen gesetzlichen Krankenversicherung sowie Beiträge zur einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht. Beiträge zu Einrichtungen, die der Krankenversorgung dienen, Beiträge zu inländischen gesetzlichen Krankenversicherungen sowie Beiträge zu einer Krankenversicherung auf Grund einer in- oder ausländischen gesetzlichen Versicherungspflicht sind nur insoweit abzugsfähig, als sie der Höhe nach insgesamt Pflichtbeiträgen in der gesetzlichen Sozialversicherung entsprechen (BGBl. I 2002/132 ab 14.8.2002).

Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 EStG 1988 liegen dann vor, wenn Aufwendungen mit der Einkünfteerzielung in einem objektiven Zusammenhang stehen und subjektiv zur Erwerbung Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden (vgl. Doralt, EStG⁹, § 16 Tz 32).

Zu den Werbungskosten iSd. § 16 EStG zählen bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung alle Aufwendungen, die **durch die Vermietungstätigkeit veranlasst** sind vgl. Doralt, EStG⁹, § 28 Tz 87).

Die Anforderungen an den Zusammenhang mit der Tätigkeit dürfen nicht überspannt werden; ein "**wirtschaftlicher**" **Veranlassungszusammenhang** ist ausreichend, ein ausdrücklicher Wirkungszusammenhang ist nicht erforderlich (VwGH 10.5.2001, 98/15/0030). Wie aus dem Erkenntnis des VwGH vom 17.12.1998, 97/15/0011, auf das in dem genannten Erkenntnis vom 10.5.2001 bezüglich des geforderten wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhanges verwiesen wurde, hervorgeht, ist dieser dann nicht gegeben, wenn jemand die Einnahmen unabhängig von den Aufwendungen erhält.

Da die Einnahmen aus der Vermietung dem Bw auch dann zugeflossen wären, wenn er keine freiwilligen Krankenversicherungsbeiträge an die Salzburger GKK geleistet hätte, kann nicht von einem wirtschaftlichen Veranlassungszusammenhang zwischen der Vermietungseinkünften und den geleisteten Krankenversicherungsbeiträgen ausgegangen werden. Unter

diesen Umständen können aber die Krankenversicherungsbeiträge nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung berücksichtigt werden.

Bezüglich der Adressierung des Bescheides wird darauf hingewiesen, dass verstorbene Personen nicht mehr parteifähig sind und an diese daher Bescheide nicht mehr wirksam zugestellt werden können. Die mangelnde Parteifähigkeit ist in jeder Lage des Verfahrens von Amts wegen zu beachten (Ritz, BAO³, § 79 Tz 4). Nach dem Tod eines Abgabepflichtigen ist ein Bescheid über eine in dessen Person entstandene Abgabenschuld vor der Einantwortung an die Verlassenschaft (vertreten durch den Verlassenschaftskurator, Erbenmachthaber oder erbserklärten Erben) zu richten (vgl. VwGH 25.9.1992, 90/17/0331; Ritz, BAO³, § 97 Tz 2). Mit Einantwortung treten die Erben rückwirkend auf den Todestag als Gesamtrechtsnachfolger (§ 19 Abs. 1 BAO) in die von der Verlassenschaft fortgeführte Rechtsposition des Erblassers ein. Dies betrifft sowohl bereits entstandene Abgabenschulden als auch verfahrensrechtliche Positionen (z. B. Berufungsrecht – vgl. Ritz, BAO³, § 19 Tz 4 f).

Da laut Einantwortungsbeschluss des Bezirksgerichtes Salzburg vom xxx, GZ die Verlassenschaft zur Gänze der erblichen Mutter des Verstorbenen, Frau D, geb. Datum, Adresse, eingewantwortet wurde, tritt sie als Gesamtrechtsnachfolgerin (§ 19 Abs. 1 BAO) in die Rechtsposition ihres verstorbenen Sohnes ein.

Einkommensteuerbescheide werden nach der Einantwortung an den oder die Erben erlassen (vgl. Ritz, BAO³, § 97 Tz 2 mit weiteren Nachweisen). Der unbedingt erbserklärte Erbe kann nach Einantwortung grundsätzlich unbeschränkt für Abgabenschulden des Erblassers in Anspruch genommen werden (Ritz, BAO³, § 19 Tz 10). Bei einer wie im gegenständlichen Fall bedingten Erbserklärung ist die Inanspruchnahme bis zum Wert des dem Erben zugekommenen Nachlasses möglich (Ritz, BAO³, § 19 Tz 11).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Feldkirch, am 4. Dezember 2007