

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht (BFG) hat durch die Richterin N.N. in der Beschwerdesache des Beschwerdeführers über die Beschwerde vom 03.07.2013 gegen den Bescheid der belangten Behörde Finanzamt X vom 25.06.2013 betreffend Einkommensteuer 2012 zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird wie folgt abgeändert:

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:

(= Anteil aus der Vermietungsgemeinschaft StNr 99-999/9999)

- laufende Vermietungseinkünfte	668,29 €
- 50% Verlustanteil Grundstücksverkauf (§ 30 Abs. 7 EStG)	- 492,86 €
Ergebnis Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung:	175,43 €

Im Übrigen sind die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgabe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen. Sie 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

Strittig ist im anhängigen Verfahren die Berücksichtigung des Veranlagungsfreibetrages nach § 41 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988 (EStG) bei der Berechnung der Einkommensteuer (ESt) des Beschwerdeführers (Bf) für 2012 .

Das Finanzamt X (FA) vertritt den Standpunkt, der nach § 30 Abs. 7 EStG 1988 tariflich begünstigt ermittelte Verlust aus einer Grundstücksveräußerung habe sich in Bezug auf den Veranlagungsfreibetrag nach § 41 Abs. 3 EStG nicht auszuwirken, weil Letzterer primär von tariflich nicht begünstigten Einkünften in Abzug zu bringen sei.

Der Bf verweist auf den Wortlaut des § 41 Abs. 3 EStG, der lediglich die Berücksichtigung endbeststeuerter Einkünfte aus Kapitalvermögen, nicht aber solche aus Grundstücksveräußerungen von der Freibetragsanrechnung ausschliesse.

"*In eventu*" mache er für 2012 von der Regelbesteuerungsoption des § 30a Abs. 2 EStG 1988 Gebrauch.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der Bf erzielte im Jahr 2012 neben nichtselbständigen Einkünften auch solche aus einer selbständigen Tätigkeit in Höhe von 890,37 € sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung in Höhe von 668,29 €. Die Vermietungseinkünfte resultieren aus der gemeinsam mit der Gattin betriebenen Vermietung von insgesamt vier im beiderseitigen Hälfteeigentum stehenden Eigentumswohnungen.

Für die Vermietungsgemeinschaft erging am 27.Mai 2013 zur StNr. 99-999/9999 ein Feststellungsbescheid gemäß § 188 BAO, nach welchem der Bf und seine Gattin im Jahr 2012 aus den vier Mietobjekten - nach Durchführung eines horizontalen Verlustausgleichs - insgesamt Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 1.336,58 € erzielt hatten.

Mit Kaufvertrag vom 7.Dez.2012 wurden zwei der Mietobjekte ((Mietobjektadresse), Top 6 und Top 7) um einen Nettokaufpreis von 140.500,- € veräußert (keine USt-Option nach § 6 Abs. 2 UStG 1994). Der Kaufpreis war spätestens 14 Tage nach Vertragsunterfertigung auf ein Treuhandkonto des vertragserrichtenden Rechtsanwalts zu überweisen. Da Hinweise auf eine Verletzung dieser Frist liegen nicht vorliegen, geht das BFG von einem Zufluss des Veräußerungserlöses beim Bf und seiner Gattin im Jahr 2012 aus. Die Berechnung oder Meldung einer Immobilienertragsteuer (ImmoEST) durch den vertragserrichtenden Rechtsanwalt unterblieb.

Die beiden verfahrensgegenständlichen "Vorsorgewohnungen" Top 6 und Top 7 sind in dem mit BGBl. I Nr. 112/2012 geschaffenen Besteuerungsregime zur privaten Grundstücksveräußerung dem "Neuvermögen" zuzurechnen (Erwerb durch den Bf und dessen Gattin als Hälfteeigentümer im März 2009 zum Nettokaufpreis von 141.500,- € (ohne USt-Option nach § 6 Abs. 2 UStG 1994); durchgehende Vermietung zwischen Erwerb und Verkauf durch beide Ehegatten).

Die Höhe der Ergebnisse sowohl aus der unterjährigen Vermietung als auch aus der Veräußerung der beiden Wohnungen ist zwischen den Verfahrensparteien nicht strittig.

In den ESt-Erklärungen 2012 weisen beide Ehegatten einen anteiligen Veräußerungsverlust von - 985,72 € aus (Kz 574). Demnach wurde aus dem Verkauf ein negatives Gesamtergebnis von - 1.971,44 € erzielt.

Details zur Berechnung dieses Ergebnisses fehlen sowohl in den vorgelegten Verfahrensunterlagen als auch im abgabenbehördlichen Datenbestand.

Unter Berücksichtigung des AfA-Abzuges für 3/2009-12/2012 und der (anteiligen) Erwerbsnebenkosten für Grunderwerbsteuer (GreSt) und Grundbuchseintragung (Quelle: Grundbuch/Urkundensammlung), errechnet sich ein vorläufiger Veräußerungsverlust von - 182,21 €.

Für weitere, nicht aktenkundige Nebenkosten des Erwerbes (z.B. Vertragserrichtung, Maklergebühren) verbleibt somit rechnerisch ein Betrag von knapp 3.000,- € (davon 59,58% auf die verkauften Wohnungen Top 6 und Top 7 entfallend). Dies entspricht einem Wert von 1,26 % des Gesamtkaufpreises von 237.500,- € aus dem Jahr 2009 (welcher auch die nicht veräußerte Wohnung Top 3 umfasst hatte) und erscheint dem BFG durchaus angemessen.

Vor diesem Hintergrund erachtet das BFG das den ESt-Erklärungen der beiden Miteigentümer zu Grunde liegende negative Veräußerungsergebnis aus dem Verkauf der beiden Wohnungen Top 6 und Top 7 von - 1.971,44 € als glaubhaft und legt dieses der weiteren Beurteilung im anhängigen Verfahren zu Grunde.

Aufgrund der Bindungswirkung des § 192 BAO gilt Gleiches für die mit (rechtskräftigem) Feststellungsbescheid gem. § 188 BAO für 2012 festgestellten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von 1.336,58 €.

II.) § 2 Abs. 2 EStG 1988 definiert als Einkommen den *"Gesamtbetrag der Einkünfte aus den im Abs. 3 aufgezählten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a."*

§ 41 Abs. 3 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 lautet: *"Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, ist von den anderen Einkünften ein Veranlagungsfreibetrag bis zu 730 Euro abzuziehen. Dies gilt nicht für Einkünfte aus Kapitalvermögen im Sinne des § 27a Abs. 1. Der Freibetrag vermindert sich um jenen Betrag, um den die anderen Einkünfte 730 Euro übersteigen."*

Die Veräußerung privater (und damit auch außerbetrieblich genutzter) Immobilien unterliegt seit April 2012 grundsätzlich der Einkommensteuer. Die zugehörigen Rechtsgrundlagen finden sich in den §§ 30ff EStG 1988.

Für so genanntes "Neuvermögen", d.s. Grundstücke, deren Veräußerung nach der Rechtslage vor dem BGBl. I Nr. 112/2012 der Spekulationsgewinnbesteuerung nach § 30 Abs. 1 lit. a EStG 1988 unterlegen wären, ist der Veräußerungsergebnis gemäß § 30 Abs. 3 EStG nF - soweit verfahrensrelevant - wie folgt zu ermitteln:

"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. (....)"

Die Bestimmungen zum Steuersatz für solcherart ermittelte Veräußerungsgewinne beinhaltet § 30a EStG 1988, der idF BGBl. I Nr. 112/2012 wie folgt lautet:

"(1) Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 unterliegen einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§ 2 Abs. 2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

(2) Anstelle des besonderen Steuersatzes von 25% kann auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz gemäß Abs. 1 unterliegen, angewendet werden."

Die Ausübung der Option ist bis zur Rechtskraft des betroffenen Bescheides möglich (vgl. Jakom, EStG Kommentar¹⁰ § 30a, Rz 6, mwV).

§ 30 Abs. 7 EStG 1988 enthält eine Beschränkung der steuerlichen Verwertung allfälliger Negativergebnisse aus Grundstücksveräußerungen, die der Besteuerung nach § 30 EStG 1988 unterliegen.

§ 30 Abs. 7 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 lautet: *"Führen die privaten 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)."*

§ 188 Abs. 1 BAO sieht die Feststellung von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger Arbeit sowie aus Vermietung und Verpachtung unbeweglichen Vermögens vor, wenn an den Einkünften derselben Einkunftsart mehrere Personen beteiligt sind.

Das steuerliche Ergebnis privater Grundstücksveräußerungen nach § 30 EStG 1988 ist den Sonstigen Einkünfte nach § 29 EStG 1988 zugeordnet. Für diese Einkunftsart ist eine Feststellung nach § 188 BAO nicht vorgesehen.

III.) Auf Basis der festgestellten Sach- und der dargestellten Rechtslage kommen für die mit Kaufvertrag vom 7.Dez.2012 erfolgte Veräußerung der verfahrensgegenständlichen Eigentumswohnungen Top 6 und Top 7 die Bestimmungen der §§ 30f EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 zum Tragen.

Die Ermittlung des Veräußerungsgewinns/-verlustes aus dem Verkauf der beiden Vorsorgewohnungen hat gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 zu erfolgen. Der sich ergebende

Verlust unterliegt den Beschränkungen des § 30 Abs. 7 EStG 1988. Die Bestimmung des § 30a Abs. 1 EStG 1988 ist aufgrund der im Rechtsmittelverfahren abgegebenen Optionserklärung nach § 30a Abs. 2 leg.cit. nicht anwendbar.

Die - durch VfGH G 183/2017 vom 30.Nov.2017 als verfassungskonform beurteilte - Bestimmung des § 30 Abs. 7 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 stellt weder eine Begünstigungsbestimmung dar (die ertragsteuerliche Verlustverwertung wird dadurch *eingeschränkt*), noch ist sie als Tarifbestimmung konzipiert (Letztere regelt der 3.Teil des EStG, §§ 33 - 39).

Tatsächlich ist § 30 dem 2.Teil des EStG ("Sachliche Steuerpflicht") und darin konkret den Vorschriften über die einzelnen Einkunftsarten (9. Abschnitt, §§ 21 - 32) zugeordnet. Die Besteuerung der privaten Grundstücksveräußerung bildet eine Unterart der Einkunftsart "Sonstige Einkünfte" (§ 29 EStG).

Die mit BGBl. I Nr. 112/2012 neu geschaffene Bestimmung des § 30a EStG 1988 ist explizit als Sondertarifvorschrift bezeichnet ("*Besonderer Steuersatz*") und stellt eine Ausnahme in der dargestellten Systematik des EStG dar.

Wenn § 41 Abs. 3 EStG auf das "*Einkommen*" abstellt, so liegt diesem Begriff ein durch § 2 Abs. 2 EStG vorgegebener (horizontaler und vertikaler) Verlustausgleich zwischen den Einkunftsquellen und Einkunftsarten zu Grunde. Der nach Verlustausgleich verbleibende Wert stellt das Einkommen dar, auf welches sich die Bestimmung des § 41 Abs. 3 EStG bezieht. Nur die im solcherart ermittelten Einkommen *enthaltenen* Einkünfte sind für die Anrechnung des Veranlagungsfreibetrages relevant.

Im hier zu beurteilenden Fall wurde für das Jahr 2012 bereits auf Ebene der Vermietungsgemeinschaft ein horizontaler Verlustausgleich zwischen den teils positiven, teils negativen Vermietungsergebnissen der einzelnen Mietobjekte durchgeführt. Dessen Resultat ist aufgrund des Feststellungsbescheides gem. § 188 BAO vom 27.Mai 2013 für das Einkommensteuerverfahren des Bf bindend (§ 192 BAO).

Wie festgestellt, ist für das anhängige Verfahren von einem Veräußerungsverlust aus den beiden Wohnungen Top 6 und Top 7 von - 1.971,44 € auszugehen. Zuzugabe der Bestimmung des § 30 Abs. 7 EStG 1988 ist dieser Verlust um 50% zu kürzen. Der maximal verwertbare Verlust beträgt damit 985,72 €. Da dieser Wert in den positiven Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Vermietungsgemeinschaft (1.336,58 €) Deckung findet, ist er zur Gänze ausgleichsfähig und reduziert die zu versteuernden Einkünfte der Vermietungsgemeinschaft auf 350,86 €. Davon sind 50% dem Bf zuzurechnen.

Die im ESt-Bescheid 2012 des Bf für den Freibetrag nach § 41 Abs. 3 EStG 1988 maßgeblichen "anderen Einkünfte" umfassen daher 890,37 € (selbständige Einkünfte) und 175,43 € (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung), somit insgesamt 1.065,80 €. Daraus resultiert ein in Abzug zu bringender Veranlagungsfreibetrag nach § 41 Abs. 3 EStG von 394,20 €.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

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 Rechtsprechung des VwGH zur Auswirkung der Verlustverrechnungsbestimmung des § 30 Abs. 7 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 auf den Veranlagungsfreibetrag nach § 41 Abs. 3 EStG 1988 fehlt, war die ordentliche Revision für zulässig zu erklären.

Graz, am 19. Februar 2018