



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Ort, Dominikanische Republik, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2011 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben und der angefochtene Bescheid wie in der Berufungsvorentscheidung vom 12. April 2012 abgeändert. Die Einkommensteuer für das Jahr 2011 beträgt € 61,00.

Entscheidungsgründe

Die in der Dominikanischen Republik ansässige Berufungswerberin (Bw.) gab dem Finanzamt im Jahre 2010 mittels „Fragebogen bei beschränkter Steuerpflicht“ bekannt, dass sie sich in Wien eine Wohnung angeschafft habe, die sie ab dem Jahre 2011 vermieten werde.

Für das Jahr 2010 gab die Bw. in ihrer Einkommensteuererklärung einen Werbungskostenüberschuss in der Höhe von € 2.645,33 an, wobei sie diesen versehentlich unter der Kennzahl 724 (Sonstige Werbungskosten bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit) erklärte. Das Finanzamt setzte mit Bescheid vom 11. Mai 2011, ausgehend von negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung in der obigen Höhe, die Einkommensteuer 2010 mit Null fest.

Für das Jahr 2011 erklärte die Bw. auf elektronischem Wege unter der Kennzahl 370 (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) den Betrag von € 8.396,75 sowie wiederum unter der Kennzahl 724 Werbungskosten in Höhe von € 6.168,77 an. Zusätzlich machte sie den im Jahr 2010 geltend gemachten Verlust unter der Kennzahl 462 als Verlustabzug geltend.

Mit dem streitgegenständlichen Bescheid vom 29. März 2012 stellte das Finanzamt die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit € 8.396,75 fest und gewährte den beantragten Verlustabzug. Unter Anwendung der Hinzurechnungsregel des § 102 Abs. 3 EStG 1988 errechnete sich die Einkommensteuer mit € 1.347,00.

In der Berufung vom 10. April 2012 bemängelte die Bw., dass das Finanzamt die Werbungskosten unberücksichtigt gelassen habe, wobei sie zugestand, dass ihr bei der Ausfüllung des Formulars ein Fehler unterlaufen sein könnte.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. April 2012 änderte das Finanzamt daraufhin den Einkommensteuerbescheid dahingehend ab, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung mit € 2.227,98 (Umsätze aus der Vermietungstätigkeit abzüglich Werbungskosten) festgesetzt wurden, der im angefochtenen Bescheid gewährte Verlustabzug dagegen nicht mehr angesetzt wurde. Diesbezüglich verwies das Finanzamt auf die Bestimmung des § 18 Abs. 6 bzw. 7 EStG 1988, wonach ein Verlustabzug nur bei betrieblichen Einkünften zustehe. Die Einkommensteuer errechnete sich mit dem Betrag von € 61,00.

Im Vorlageantrag vom 3. Mai 2012 betonte die Bw., dass sie in Österreich ausschließlich Einnahmen aus der Vermietung habe und dieser Verlust aus dem Jahre 2010 zu berücksichtigen sei. Vom Berechnungsprogramm bei FinanzOnline sei der Verlust mit einem Teilbetrag anerkannt und eine Einkommensteuer von Null errechnet worden. Die Bw. sei der Meinung, dass der Verlustvortrag keine Ausgabe sei, sondern eine periodenübergreifende Ergänzung der Gewinnermittlung, weshalb der Verlust des Anfangsjahres 2010 mit den Gewinnen der Folgejahre verrechnet werden müsse. Im Übrigen habe der Verfassungsgerichtshof die Regelung über die Nichtzulässigkeit des Verlustvortrages insbesondere bei Vermietungseinkünften per 31. Dezember 2011 als verfassungswidrig aufgehoben.

Nachdem das Finanzamt der Bw. mit einem Schreiben vom 3. Mai 2012 noch einmal die Gesetzeslage zur Kenntnis gebracht hatte, gab die Bw. am 11. Mai 2012 bekannt, dass sie das Gefühl habe, dass hier eine Disharmonie bestehe. Sie habe die besagte Wohnung erst im Dezember 2010 erhalten, weshalb lediglich im Jahre 2010 ein Verlust angefallen sei. Es könne nicht sein, dass sie diesen Verlust in den nachfolgenden Jahren, in denen sie immer Gewinne erzielen werde, nicht verrechnen könne.

Das Finanzamt legte die Berufung daraufhin dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Unstrittig ist vorerst, dass die Bw. in Österreich weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt hat und demnach gemäß § 1 Abs. 3 EStG 1988 beschränkt steuerpflichtig ist. Die beschränkte Steuerpflicht erstreckt sich nur auf die im § 98 aufgezählten Einkünfte. Nach § 98 Abs. 1 Z 6 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.

Unstrittig ist überdies, dass diese im konkreten Fall vorliegenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung im Jahre 2011 als Überschuss der Einnahmen von € 8.396,75 über die Werbungskosten von € 6.168,77 wie in der Berufungsvorentscheidung vom 12. April 2012 dargestellt € 2.227,98 betragen.

§ 2 Abs. 2 EStG 1988 bestimmt weiters, dass das Einkommen der summierte Gesamtbetrag aller in einem Jahr bezogenen Einkünfte aus sämtlichen Einkunftsarten und nach Abzug der Sonderausgaben und außergewöhnlichen Belastungen ist.

In § 18 EStG 1988 befindet sich die Auflistung jener Ausgaben, die bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen sind. Gemäß Abs. 6 sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur, wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung 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 (*Gewinnermittlung bei den betrieblichen Einkünften*) zu ermitteln. Abs. 7 bestimmt zudem, dass bei einem Steuerpflichtigen, der den (*betrieblichen*) Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt (*Einnahmen-Ausgaben-Rechner*), Verluste nach Abs. 6 berücksichtigt werden können, wenn diese in den vorangegangenen drei Jahren entstanden sind.

§ 102 EStG 1988, der die Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger regelt, bestimmt im Abs. 2 Z 2 Folgendes: „Sonderausgaben (§ 18) sind abzugsfähig, wenn sie sich auf das Inland beziehen. Der Verlustabzug (§ 18 Abs. 6 und 7) 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 (*betriebliche Einkünfte = Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Einkünfte aus selbständiger Arbeit und Einkünfte aus Gewerbebetrieb*) dienen, oder für Verluste, die aus unbeweglichem Vermögen im Sinne des ersten Satzes des § 98 Abs. 1 Z 3 (*inländisches unbewegliches Vermögen, das zwar Betriebsvermögen, aber keine Betriebsstätte darstellt = Einkünfte aus Gewerbebetrieb*) stammen. Er kann nur insoweit berücksichtigt werden, als er die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte überstiegen hat.“

Im Ergebnis bedeutet dies, dass der Verlustabzug bzw. Verlustvortrag sowohl für beschränkt als auch für unbeschränkt Steuerpflichtige ausdrücklich auf die betrieblichen Einkunftsarten beschränkt und für die hier vorliegenden Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nicht gegeben ist. Hinzu kommt für beschränkt Steuerpflichtige noch eine weitere Einschränkung dahingehend, dass Verluste vorrangig mit im selben Jahr erzielten positiven Auslandseinkünften auszugleichen sind.

Im von der Bw. zitierten Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 30. September 2010, G 35/10, hat dieser die in § 18 Abs. 6 EStG 1988 enthaltene Beschränkung des Verlustabzuges auf die betrieblichen Einkunftsarten als verfassungswidrig aufgehoben. Der Verfassungsgerichtshof hat zwar zugestanden, dass das EStG 1988 bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung - anders als grundsätzlich bei den betrieblichen Einkunftsarten - keine umfassende steuerliche Wirksamkeit von Wertänderungen der Einkünfteerzielung gewidmeten Vermögensgegenstände vorsehe. Andererseits sei aber im Rahmen der Ermittlung der Höhe der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung durch die zu eng gezogene Bestimmung des § 28 EStG 1988 kein hinreichend angepasstes System der Verlustberücksichtigung vorhanden. Im Spruch heißt es weiters, dass die Aufhebung der Wortfolge „wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung ermittelt worden sind und“ mit Ablauf des 31. Dezember 2011 in Kraft tritt.

Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011, BGBl I 2010/11, wurde mit Wirksamkeit ab 1. Jänner 2011 diese vom Verfassungsgerichtshof aufgehobene Wortfolge wiederum gleichlautend in Kraft gesetzt. Als Reaktion auf die Bedenken des Verfassungsgerichtshofes wurde vielmehr die Regelung des § 28 Abs. 2 EStG 1988 dahingehend geändert, dass Vermieter bestimmte außergewöhnliche Aufwendungen auf Antrag über 10 Jahre verteilt geltend machen können.

Im Ergebnis bedeutet dies, dass weiterhin im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung kein Verlustabzug vorgesehen ist.

Das Finanzamt hat demnach zu Recht in der Berufungsvorentscheidung vom 12. April 2012 zwar die im angefochtenen Einkommensteuerbescheid vom 29. März 2012 versehentlich nicht angesetzten Werbungskosten anerkannt, den beantragten Verlustabzug dagegen aufgrund der eindeutigen österreichischen Gesetzeslage nicht gewährt.

Was den Einwand der Bw. betrifft, dass das Berechnungsprogramm bei FinanzOnline den Verlustabzug sehr wohl berücksichtigt habe, ist dies für den Unabhängigen Finanzsenat nicht zu verifizieren, wobei diesbezüglich der Hinweis erlaubt sei, dass durch die oben dargestellte fehlerhafte Eintragung der Besteuerungsgrundlagen die von der Bw. durchgeführte Berechnung naturgemäß unrichtig sein musste.

Es war deshalb spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 4. Juni 2012