

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin***Ri*** in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch ABG Wirtschaftsprüfungs & Steuerberatungs GmbH, über die Beschwerde vom 11. Mai 2015 gegen den vorläufigen Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 11. März 2015 betreffend Körperschaftsteuer 2013 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der Bescheid wird dahingehend abgeändert, dass die Festsetzung der Körperschaftsteuer 2013 endgültig erfolgt.

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

Entscheidungsgründe

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) handelt es sich um eine im Firmenbuch zu FN ***FN1*** eingetragene eigennützige Privatstiftung. Sie wurde mit Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde vom 13.08.2003 errichtet.

Ihr Stiftungszweck ist laut § 7 der Stiftungsurkunde „(...) Die Unterstützung beziehungsweise wirtschaftliche Förderung der Begünstigten aus dem der Stiftung von den Stiftern gewidmeten Vermögen, insbesondere durch Veranlagung, Erhaltung und Vermehrung des Stiftungsvermögens.“

In der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2013 vom 25.02.2015 erklärte die Bf. sonstige Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nicht dem besonderen Steuersatz von 25% unterliegen, iHv EUR 15.465,27 sowie Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung beliefen sich auf EUR 265.123,99, die Werbungskosten auf insgesamt EUR 90.179,28 (Absetzung für Abnutzung, Fremdfinanzierungskosten, übrige Werbungskosten). Als Saldo aus den Überschüssen und den Werbungskosten erklärte die Bf. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv EUR 174.944,71. Des Weiteren erklärte die Bf. in den Sonderausgaben offene Verlustabzüge aus den Vorjahren iHv EUR 131.208,53.

Mit vorläufigen Bescheid vom 11.03.2015 gemäß § 200 Abs. 1 BAO veranlagte das Finanzamt (FA) die Bf. zur Körperschaftsteuer 2013. Die Veranlagung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung sowie der Einkünfte aus Kapitalvermögen erfolgte erklärungsgemäß. Der als Sonderausgabe beantragte Verlustabzug wurde vom FA jedoch nicht gewährt. In der Bescheidebegründung führte das FA hierzu aus, dass bei Privatstiftungen Verlustvorträge, die aus Vermietung und Verpachtung entstanden sind, nicht zu berücksichtigen seien. Betreffend die vorläufige Erlassung des Bescheides wurde keine Begründung angeführt.

Mit Anbringen vom 30.03.2015 beantragte die Bf. die Verlängerung der Beschwerdefrist bis zum 11.05.2015. Die Verlängerung der Beschwerdefrist erfolgte durch das FA mittels stattgebenden Bescheides.

Mit Eingabe vom 11.05.2015 erhob die Bf. rechtzeitig das Rechtsmittel der Beschwerde gegen den vorläufigen Körperschaftsteuerbescheid 2013 vom 11.03.2015. In der Begründung führte die Bf. wie folgt aus:

1. Einleitung

Im Jahr 2006 sei von der Privatstiftung eine Wohnung in 1010 Wien angeschafft worden, die ab 2009 auch tatsächlich vermietet worden sei. Aufgrund von Liquiditätsproblemen des Mieters sei es in den Jahren 2010, 2011 und 2012 zu Mietzinsausfällen gekommen, die dazu geführt hätten, dass die Bf. in diesen Jahren zwar die laufenden Aufwendungen der Wohnung (insb AfA und Betriebskosten) zu tragen gehabt hätte, diesen jedoch keinerlei Einnahmen gegenüber gestanden hätten. Es seien somit negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung entstanden. In weiterer Folge seien die offenen Mieten erfolgreich von der Bf. eingeklagt worden. Die Mieterückstände seien im Jahr 2013 zusammen mit der laufenden Miete vom Mieter beglichen worden. Durch die Nachzahlungen der offenen Mieten aus den Jahren 2010 bis 2012 habe die Bf. im Jahr 2013 Einnahmen iHv von rund drei Jahren gehabt. Wegen der fehlenden Möglichkeit der steuerlichen Verwertung von Verlusten aus den Vorjahren im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, habe die Bf. im Jahr 2013 daher einen Überschuss zu versteuern, der tatsächlich über mehrere Jahre nicht erzielt worden sei.

1.1 Einkünfte aus VuV und Einkünfteermittlung

Die entgeltliche Überlassung von unbeweglichen Wirtschaftsgütern zum Gebrauch führe (subsidiär) zu Einkünften aus der Vermietung und Verpachtung gemäß § 28 EStG 1988. Sofern es sich nicht um eine gewerbliche Vermietung handle, fielen Einkünfte aus der Vermietung von Wohnungen jedenfalls unter die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Gemäß § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 handle es sich bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 EStG 1988 um sogenannte außerbetriebliche Einkünfte. Der Unterschied zwischen den in § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG 1988 normierten betrieblichen und den in § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG 1988 normierten außerbetrieblichen Einkunftsarten liege in Umfang und Ermittlung der Einkünfte.

Bei den außerbetrieblichen Einkünften seien diese durch die Gegenüberstellung der Einnahmen (§ 15 EStG 1988) und der Werbungskosten (§ 16 EStG 1988) zu ermitteln (Überschussrechnung). Die zeitliche Zuordnung der Einnahmen und Ausgaben folge dabei dem in § 19 EStG 1988 normierten Zufluss- bzw Abflussprinzip. Komme es in einem Jahr zu einem Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen, so spreche man grundsätzlich von einem Verlust. Komme es innerhalb eines Kalenderjahres nach Vornahme eines (sofern zulässig) horizontalen und vertikalen Verlustausgleichs insgesamt gesehen zu einem Verlust, sei zu fragen, inwiefern ein solcher in zukünftigen Jahren zu berücksichtigen sei. Die Berücksichtigung vergangener Verluste erfolge im betrieblichen Bereich über den in § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 geregelten Verlustabzug, der zwar „technisch“ den Sonderausgaben zuzuordnen sei, jedoch inhaltlich dem Leistungsfähigkeitsprinzip Rechnung tragen und insofern eine notwendige Ergänzung zur Abschnittsbesteuerung und dem objektiven Nettoprinzip darstellen soll. Obwohl § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 selbst nicht direkt an die Einkünftequalifikation anknüpfen würden, stehe die Möglichkeit eines Verlustabzuges lediglich im Bereich der betrieblichen Einkunftsarten offen: § 18 Abs. 6 EStG 1988 verlange nämlich unter anderem, dass *„die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden sind“*; § 18 Abs. 7 EStG 1988 regle den Fall, dass der Gewinn nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt wird. Steuerpflichtige, die außerbetriebliche Einkünfte erzielen, könnten weder die Ermittlung eines steuerlichen Gewinns durch ordnungsgemäße Buchführung noch die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 in Anspruch nehmen; der Verlustabzug sei ihnen aufgrund der Verweisteknik des Gesetzes somit verwehrt. Die Möglichkeit, bei Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte zur freiwilligen Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich oder zur Gewinnermittlung durch Gegenüberstellung der Betriebseinnahmen mit den Betriebsausgaben zu optieren, bestehe nicht. Da ein Verlustabzug somit bei den Einkünften aus VuV nicht vorgesehen sei, dagegen jedoch – teils erfolgreich – verfassungsrechtliche Bedenken angemeldet worden seien, habe der Gesetzgeber durch ein gesondertes Regime von „Verteilungsregelungen“ in § 28 Abs. 2 bis 6 EStG 1988 versucht, einen (außerordentlichen) steuerlichen Verlust bei Einkünften aus VuV erst gar nicht entstehen zu lassen. Die Verteilungsnormen in § 28 Abs. 2 bis 6 EStG 1988 würden eine taxative Aufzählung von Tatbeständen enthalten.

2. Verfassungsrechtliche Dimension des (fehlenden) Verlustabzugs

2.1 Überblick

Wiederholt sei die fehlende Möglichkeit des Verlustabzuges im außerbetrieblichen Bereich in der Literatur als verfassungsrechtlich bedenklich kritisiert worden; mehrmals sei auch bereits der VfGH mit dieser Problematik – mit unterschiedlichen Ergebnissen – befasst worden: Während das Höchstgericht den Ausschluss des Verlustabzuges bei Einkünften aus VuV aufgrund des *„insgesamt der Einkunftsart angepaßtes [sic!] System[s] der Berücksichtigung von Werbungskosten“* und der Nichtbesteuerung von Substanzgewinnen bei Einkünften aus VuV im

Jahr 1992 noch als gerechtfertigt angesehen habe, sei diese Position im VfGH-Erkenntnis aus dem Jahr 2010 (gemeint: VfGH G 35/10 vom 30.09.2010) aufgegeben worden.

Aus dogmatischer Sicht werde das Verlustabzugsverbot für außerbetriebliche Einkunftsarten regelmäßig an (vermeintlich) zwei Fronten attackiert: (i) dem Leistungsfähigkeitsprinzip und (ii) dem Gleichheitssatz gem Art. 7 B-VG. Ob es sich dabei tatsächlich um zwei unterschiedliche Ansatzpunkte handelt oder ob das Leistungsfähigkeitsprinzip erst „in Verbindung mit“ dem Gleichheitssatz Relevanz entfaltet, sei umstritten und solle daher im Folgenden näher beleuchtet werden.

2.2. Das Leistungsfähigkeitsprinzip

Unbestritten sei, dass sich das österreichische Ertragsteuerrecht grundsätzlich an dem Gedanken der Leistungsfähigkeit des Einzelnen orientiert: *„Die steuerliche Leistungsfähigkeit richtet sich danach, was der Steuerpflichtige (StPfl) zu leisten imstande ist, damit das Gemeinwesen seine Aufgaben erfüllen kann (Zahlungsfähigkeit).“* Steuerliche Leistungsfähigkeit könne dabei grob als periodischer Zuwachs an Einkommen definiert werden, wobei § 2 Abs. 1, Abs. 2 EStG 1988 das Einkommen eines Kalenderjahres als den „Gesamtbetrag der Einkünfte aus der Summe der Einkünfte aus den in Abs. 3 genannten Einkunftsarten nach Ausgleich mit Verlusten, die sich aus den einzelnen Einkunftsarten ergeben, und nach Abzug der Sonderausgaben (§ 18) und außergewöhnlichen Belastungen (§§ 34 und 35) sowie der Freibeträge nach den §§ 104, 105 und 106a“ normiere. Schließlich ließe sich aus den einzelnen Normen der §§ 4 bis 14 EStG 1988 (Gewinnermittlung bei betrieblichen Einkunftsarten) bzw. der §§ 15 und 16 EStG 1988 (Überschussermittlung bei außerbetrieblichen Einkunftsarten) ableiten, dass sich die Einkünfte bei den einzelnen Einkunftsarten (grundsätzlich) als Saldo aus Erlösen und betriebszugehörigen Aufwendungen bzw. (Betriebs-)Einnahmen und der zur (Betriebs-) Einnahmenerzielung notwendigen Ausgaben/Werbungskosten errechnet.

Während es richtig sei, dass § 2 EStG 1988 der Besteuerung grundsätzlich eine periodische Betrachtungsweise des Zuwachses wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit zugrunde legt, dürfe nicht außer Acht gelassen werden, dass § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 zumindest für die betrieblichen Einkunftsarten die Ermittlung eines periodenübergreifend richtigen Einkommens ermögliche – der „Lebensleistungsfähigkeit“ werde diesbezüglich der Vorrang gegenüber einer streng periodischen Betrachtung eingeräumt. Auch die Verteilungsnormen des § 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988 seien normiert worden, um Verluste erst gar nicht entstehen zu lassen und außergewöhnliche Aufwendungen zur Gänze einkommensmindernd berücksichtigen zu können, wodurch die Besteuerung der Leistungsfähigkeit über die gesamte Tätigkeitsdauer erreicht werden solle. Eine weitere Stütze für die Beachtlichkeit der über einen längeren Zeitraum betrachteten Leistungsfähigkeit bilde die Liebhabereiqualfikation, die uU. begünstigte Besteuerung von Abfertigungen oder die Begünstigung bei Betriebsaufgabe. Die

Notwendigkeit einer periodenübergreifenden Betrachtung der Leistungsfähigkeit sei auch mehrfach vom VfGH festgestellt worden.

Daneben streite ein weiteres Argument für die grundsätzliche Relevanz der „Lebensleistungsfähigkeit“: Mit dem AbgÄG 2012 habe der Gesetzgeber ab 01.01.2013 eine zwingende Korrektur bilanzsteuerlicher Fehler bis ins Jahr 2003 zurück eingeführt, sofern sich solche Fehler steuerlich noch auswirken. § 4 Abs. 2 EStG 1988 normiere dabei für die betrieblichen Einkunftsarten auszugsweise Folgendes: „[...] Zur Erreichung des richtigen Totalgewinnes kann von Amts wegen oder auf Antrag eine Fehlerberichtigung durch Ansatz von Zu- oder Abschlägen vorgenommen werden. [...]“. Über Verweis des § 28 Abs. 7 EStG 1988 auf § 4 Abs. 2 EStG 1988 gelte Selbiges auch für die Einkünfte aus VuV. Obwohl diese Norm zwar grundsätzlich nur für bilanzsteuerliche Fehler – somit unrichtige Bilanzansätze (bzw im Falle von Einkünften aus VuV bspw sofort abgesetzte Herstellungsaufwendungen) und Fehler, die sich steuerlich über mehrere Perioden auswirken – relevant sei, sei jedoch die Absicht des Gesetzgebers, den richtigen Totalgewinn zu besteuern, klar ersichtlich.

Neben dieser letzten großen Anpassung zugunsten einer richtigen Totalgewinnbesteuerung könnten einige weitere Beispiele im Steuerrecht vorgebracht werden, die die Absicht des Gesetzgebers erkennen lassen, der richtigen Totalgewinnbesteuerung den Vorzug gegenüber einer rein periodischen Betrachtung zu geben: § 37 Abs. 2 EStG 1988 normiere für diverse Sachverhalte eine gleichmäßige Verteilung von Einnahmen auf den Zeitraum von drei Jahren. Als Beispiel verwies die Bf. auf Entschädigungszahlungen iSd § 32 Abs. 1 Z 1 EStG 1988, die typischerweise eine Leistung oder Duldung für einen Zeitraum von mehr als einem Jahr umfassen würden. Allen Sachverhalten des § 37 Abs. 2 EStG 1988 sei die Eigenschaft innewohnend, dass im Falle von außergewöhnlich hohen Einkünften in einem Jahr, die wirtschaftlich betrachtet einzig aufgrund der Kumulation mehrerer Jahre entstehen, eine Verteilungsmöglichkeit eröffnet werde, um ungewollte Härtefälle zu entschärfen und die Besteuerung von Scheingewinnen nicht zuzulassen.

Insgesamt lasse sich aus den genannten Gründen festhalten, dass das dem derzeitigen Einkommensteuersystem immanente Leistungsfähigkeitsprinzip im Grundsatz auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit über eine gesamte Tätigkeitsdauer, nicht nur auf die periodische Leistungsfähigkeit, ausgerichtet sei.

2.3 Leistungsfähigkeitsprinzip als verfassungsrechtliche Vorgabe?

Die hA leite das Leistungsfähigkeitsprinzip als Gesamtprinzip aus dem EStG 1988 selbst ab; die Orientierung am Leistungsfähigkeitsprinzip sei nach diesem Verständnis primär als Wertentscheidung des einfachen Gesetzgebers zu sehen. Diese Ansicht müsse dazu führen, dass eine einfachgesetzliche Norm aufgrund ihrer mangelnden Ausrichtung am Leistungsfähigkeitsprinzip nicht alleine auf Basis dieser Feststellung beim VfGH angefochten

werden kann, sondern es hierfür noch einer zusätzlichen verfassungsrechtlichen „Stütze“ bedarf – in aller Regel den Gleichheitssatz nach Art. 7 Abs. 1 B-VG.

Daneben sei es auch denkbar, dass der Gleichheitssatz gem Art. 7 Abs. 1 B-VG selbst gewisse Vorgaben an die Ausrichtung und Organisation des Ertragssteuerrechts enthält, eben beispielsweise die Orientierung an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der Steuerpflichtigen. Bei einer derartigen Interpretation des Gleichheitssatzes werde dem Leistungsfähigkeitsprinzip ein „*quasi-verfassungsrechtlicher Rang*“ beigemessen. Ein Eingriff in das Leistungsfähigkeitsprinzip wäre daher mit einem Eingriff in ein aus dem Gleichheitssatz selbst abgeleitetes prima-facie Recht gleichzusetzen und bedürfe in diesem Fall einer sachlichen Rechtfertigung, um nicht gegen den Gleichheitssatz zu verstoßen – der Eingriff müsse somit insbesondere einer Verhältnismäßigkeit standhalten.

Ob dem Gleichheitssatz eine derartige Vorgabe an den Gesetzgeber, also die Ausrichtung des Besteuerungssystems nach der individuellen Leistungsfähigkeit, entnommen werden kann, sei strittig. Die Frage müsse in dieser Beschwerde auch nicht weiter vertieft werden, da die im Rahmen der Beschwerde aufgeworfene Rechtsfrage nach der Rechtmäßigkeit des verwehrten Verlustabzuges bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten auf Ebene des Gleichheitssatzes beantwortet werden könne.

2.4 Gleichheitssatz

2.4.1 Allgemeines

Der Gleichheitssatz zwingt den Gesetzgeber grundsätzlich, gleiche Sachverhalte mit gleichen Rechtsfolgen bzw. - negativ formuliert - ungleiche Sachverhalte mit ungleichen Rechtsfolgen auszustatten. Über diesen Kernbereich hinaus habe der VfGH den Gleichheitssatz kontinuierlich zu einem generellen Sachlichkeitsgebot erweitert, was in der Lehre oftmals kritisiert worden sei. So sei in einer grundlegenden Untersuchung darauf hingewiesen worden, dass auch das allgemeine Sachlichkeitsgebot der Judikatur in vielen Fällen - ungeachtet der teils anders anmutenden Formulierung - im Kern weiterhin Gegenstand einer vergleichenden Prüfung sei, nämlich insbesondere dann, wenn prima vista keine wesentlichen Unterschiede im Tatsächlichen erkennbar sind, die für eine bestehende Ungleichbehandlung sprechen würden. In derartigen Fällen beruhe die Ungleichbehandlung oftmals auf externen Zielen und Zwecken des Gesetzgebers und sei dann gerechtfertigt, wenn und sofern diese Zwecke – ebenso wie die hierfür eingesetzten Mittel – sachlich gerechtfertigt sind. Im Falle derartiger Ungleichbehandlungen aufgrund „externer Zwecke“ sei auch eine Verhältnismäßigkeitsprüfung vorzunehmen. Der Gleichheitssatz gebiete es, dass steuerpolitische Belastungsentscheidungen nicht willkürlich getroffen werden. In diesem Zusammenhang seien drei Rechtfertigungsgründe herausgearbeitet worden: Leistungsfähigkeit, Äquivalenz und Verhaltenslenkung. In diesem Zusammenhang habe der Verfassungsgerichtshof die verschiedensten Rechtfertigungsgründe wirtschaftspolitischer, sozialpolitischer, umweltpolitischer und ähnlicher Art anerkannt.

Auf dem Stand der gegenwärtigen Lehre biete sich für die gegenständliche Prüfung des Verlustabzuges für Einkünfte aus VuV anhand des Gleichheitssatzes iVm dem oben erörterten Leistungsfähigkeitsprinzip folgende Reihenfolge an: Prüfung der Fragen, ob (a) überhaupt eine Ungleichbehandlung von Einkünften aus VuV gegenüber im „*wesentlichen gleichen*“ Sachverhalten besteht und falls dies zu bejahen ist, (b) hierfür eine sachliche Rechtfertigung in Form von „*wesentlichen Unterschieden im Tatsächlichen*“ oder externen Zwecken des Gesetzgebers gefunden werden kann.

3. Gleichheitsrechtliche Prüfung

3.1 Allgemein

Vielfach werde kritisiert, dass das Ergebnis einer Gleichheitsprüfung wesentlich von der Auswahl der verglichenen Sachverhalte abhängt und somit bis zu einem gewissen Grad willkürlich sei. Dies stelle lediglich dann ein Problem dar, wenn die zu prüfende Regelung nur mit einem (oder doch einer beschränkten Zahl an) Sachverhalt(en) zu vergleichen ist. Ein Sachverhalt und die Rechtsfolgen könnten mit unzähligen anderen Sachverhalten und deren Rechtsfolgen anhand des Gleichheitssatzes verglichen werden und das Ergebnis der jeweiligen Gleichheitsprüfung könne in jedem dieser Vergleichsfälle unterschiedlich ausfallen. Wenn daher eine behauptete Gleichheitswidrigkeit zweier Sachverhalte oder Personengruppen im Hinblick auf deren mangelnde Vergleichbarkeit verneint wird, so sei damit lediglich „*verkürzt*“ ausgesprochen, dass die behaupteten Gemeinsamkeiten der Sachverhalte eben nicht „*wesentlich*“ sind; dass ein Vergleich nicht gezogen werden kann, solle damit gerade nicht ausgedrückt werden. Die diesem Ergebnis immanente Wertungsfrage liege somit nicht in der Auswahl des Vergleichssachverhaltes, sondern in der Beurteilung der „*Wesentlichkeit*“ der Gemeinsamkeiten und Unterschiede der zu vergleichenden Sachverhalte.

3.2 Ungleichbehandlung von Einkünften aus VuV gegenüber vergleichbaren Sachverhalten?

In dieser Beschwerde solle primär die Frage aufgeworfen werden, ob die fehlende Möglichkeit der steuerlichen Erfassung der gesamten Werbungskosten bei Einkünften aus VuV im Gesamtbetrachtungszeitraum (= Ungleichbehandlung), im Vergleich zur dies gewährleistenden Möglichkeit des Verlustabzuges bei den betrieblichen Einkunftsarten, gerechtfertigt sei. MaW. sei zu prüfen, ob die unterschiedliche Besteuerungsgrundlage im Gesamtbetrachtungszeitraum bei betrieblichen Einkünften (Lebenseinkommen) im Vergleich zu den Einkünften aus VuV (Periodeneinkommen) sachlich gerechtfertigt ist. Die hier zur Diskussion stehende Ungleichbehandlung von betrieblichen Einkunftsarten einerseits und Einkünften aus VuV andererseits könne zwar von der offensichtlichen Ungleichbehandlung des durch § 18 Abs. 6 EStG 1988 für Einkünfte aus VuV ausgeschlossenen Verlustabzuges losgelöst betrachtet und auf eine „*höhere Abstraktionsstufe*“ gehoben werden, indem die Konsequenzen dieses Verlustabzugsverbotes analysiert werden. Damit sei aber bereits eine Wertung verbunden, die besser auf der Ebene der Prüfung der in Frage stehenden Norm vorzunehmen sei. An dieser

Stelle könne es daher mit der bloßen Feststellung belassen werden, dass § 18 Abs. 6 EStG 1988 den Verlustabzug lediglich für die betrieblichen Einkunftsarten eröffnet, weshalb eine (formale) Ungleichbehandlung gegenüber den Einkünften aus VuV bestehe.

3.3 Rechtfertigungsebene

Im Hinblick auf die oben festgestellte grundsätzliche Ungleichbehandlung von Einkünften aus VuV gegenüber betrieblichen Einkunftsarten sei im Folgenden zu prüfen, inwiefern eine sachliche Rechtfertigung für diese Ungleichbehandlung bestehen kann.

Hierfür sei zunächst in Erinnerung zu rufen, dass rechtliche Differenzierungen nach hA zulässig seien, sofern sie auf tatsächlichen oder rechtlichen Unterschieden basieren. Darüber hinausgehend, könne eine rechtliche Differenzierung aber selbst bei Fehlen solcher wesentlicher Unterschiede durch sogenannte externe Zwecke des Gesetzgebers sachlich gerechtfertigt sein.

3.3.1 Externe Zwecke des Gesetzgebers?

Für die konkrete Fragestellung lasse sich ausschließen, dass der fehlende Verlustabzug für Einkünfte aus VuV legitimen (und verhältnismäßigen) externen Zielen des Gesetzgebers dienen kann; so sei insbesondere nicht zu erkennen, dass damit bestimmte Lenkungseffekte bezweckt würden. Auch sei nicht zu erkennen, dass der Ausschluss des Verlustabzuges bei Einkünften aus VuV von besonderen verwaltungsökonomischen Gründen getragen wäre; unabhängig davon sei fraglich, warum diese nur bei außerbetrieblichen Einkunftsarten relevant sein sollen. Nicht unmittelbar einschlägig sei ferner die Judikaturlinie zur sogenannten „Durchschnittsbetrachtung“ und Verwaltungsökonomie, wonach der Gesetzgeber bei einer Regelung auf den „Regelfall“ abstellen darf. Dabei gehe es nämlich um die Frage, ob der Gesetzgeber gewisse Differenzierungsdefizite in Kauf nehmen darf; der Ausschluss des Verlustabzuges für eine Gruppe von Steuerpflichtigen stelle sich jedoch als Problem der Überdifferenzierung (ohne erkennbare Unterschiede im Tatsächlichen oder Rechtlichen) dar. Unabhängig davon sei es auch generell zu hinterfragen, wenn pauschal davon ausgegangen wird, dass im Rahmen der Einkünfte aus VuV in einzelnen Perioden nicht auch ohne „außergewöhnliche“ Umstände, so bspw durch Leerstände oder Rechtsstreitigkeiten, temporäre Verlustsituationen entstehen können.

Bezeichnenderweise habe die Bundesregierung im Verfahren zu VfGH G 35/10 auch nicht mit externen Zielen, sondern mit Unterschieden im Tatsächlichen (genauer: im Rechtlichen) argumentiert.

3.3.2 Unterschiede im Tatsächlichen?

Im Hinblick auf die Berücksichtigung von Verlusten seien zwischen Einkünften aus VuV und betrieblichen Einkünften keine „wesentlichen“ Unterschiede im Tatsächlichen zu erkennen, die

es rechtfertigen könnten, bei der einen Einkunftsart die (Gesamt-)Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen stärker als bei der anderen Einkunftsart zu berücksichtigen. Dies werde besonders deutlich, wenn man sich vor Augen hält, dass bereits minimale Unterschiede in der tatsächlichen Tätigkeit – beispielsweise die Erbringung von Zusatzleistungen zur reinen Vermietung oder allein die Wahl einer anderen Rechtsform – die Zuordnung der Einkünfte zur einen oder zu anderen Einkunftsart begründen.

3.3.3 Unterschiede im Rechtlichen?

Der Kern der Problematik des Ausschlusses der außerbetrieblichen Einkunftsarten vom Verlustabzug stelle sich daher im Hinblick auf die Frage, ob dieser durch „wesentliche“ Unterschiede im Rechtlichen zwischen den Einkunftsarten gerechtfertigt werden kann. Um diesen Aspekt hätten sich auch primär die einschlägigen VfGH Entscheidungen gedreht: Der VfGH habe festgestellt, dass es dem Gesetzgeber erlaubt sei, ein „*insgesamt der Einkunftsart angepaßtes [sic!] System der Berücksichtigung von Werbungskosten*“ – somit ein differenziertes System zwischen den verschiedenen Einkunftsarten – zu schaffen.

Während der Gesetzgeber im Rahmen der betrieblichen Einkünfte durch den Verlustabzug die Möglichkeit einer periodengerecht(er)en Gewinnermittlung geschaffen habe, die dazu diene, dem objektiven Nettoprinzip, das im Leistungsfähigkeitsprinzip wurzle, gegenüber dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung zum Durchbruch zu verhelfen, da ansonsten die Gefahr bestehe, bloße Scheingewinne zu besteuern, bestehe diese Möglichkeit bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten nicht.

Es sei dem Gesetzgeber zuzugestehen, dass er offenbar bestrebt sei, auch im Bereich der Einkünfte aus VuV eine weitgehende Berücksichtigung von Werbungskosten zu gewährleisten, indem für außerordentliche Aufwendungen Verteilungsnormen in § 28 EStG 1988 geschaffen wurden. Freilich sei weder das bloße Bemühen, noch das Erfassen bloß einzelner (hoher) Werbungskosten ausreichend, um die ungleiche Berücksichtigung von Verlusten gegenüber betrieblichen Einkünften zu rechtfertigen. Während diese Möglichkeit der Berücksichtigung von Werbungskosten in einem Erkenntnis des VfGH aus 1992 als ausreichend angesehen worden sei, habe ihn dies im jüngsten Erkenntnis zur Zulässigkeit des Ausschlusses des Verlustabzuges bei Einkünften aus VuV nicht mehr zu überzeugen vermocht, da im Zuge der Aufgabe der „Opfertheorie“ des VfGH „*[die Regelungen des § 28] nicht (mehr) geeignet sein [dürften], die Berücksichtigung hoher Werbungskosten in verfassungsrechtlich hinreichendem Maße zu gewährleisten.*“

Das Erkenntnis des VfGH lasse den Schluss zu, dass es dem Gesetzgeber grundsätzlich freisteht, die adäquate Berücksichtigung von Werbungskosten zwischen den Einkunftsarten unterschiedlich zu regeln. Es scheine daher verfassungskonform zu sein, im Rahmen der Einkünfte aus VuV anstelle eines Verlustabzuges Regelungen zu schaffen, die das Entstehen eines Verlustes vermeiden, und die die vollständige Erfassung von Werbungskosten auf

anderem Wege – konkret durch Verteilungsnormen – gewährleisten. Im 2010 entschiedenen Fall sei § 28 EStG 1988 nach Ansicht des VfGH nicht im Stande gewesen, dies zu bewerkstelligen.

Die anschließende Gesetzesreparatur habe zwar die von den Verteilungsnormen erfassten Sachverhalte erweitert und somit insbesondere auch im vom VfGH entschiedenen Fall eine Verteilung der Werbungskosten ermöglicht, so dass ein (vorzutragender) Verlust überhaupt vermieden habe werden können. Unberücksichtigt geblieben seien dadurch aber weiterhin „gewöhnliche“ Verlustsituationen, in denen beispielsweise aufgrund eines Mietausfalls die weiterzuzahlenden Betriebskosten und Abschreibung für Abnutzung eine Verlustsituation begründen.

Auch in Fällen, bei denen die Einnahmen in einzelnen Jahren während des zehnjährigen Verteilungszeitraumes nicht ausreichend hoch sind, um insgesamt zu einem Überschuss zu führen, sei aufgrund des damit einhergehenden „Verlusts“ einzelner Zehntel eine Schlechterstellung gegenüber dem Verlustabzug gem § 18 Abs. 6 EStG 1988 festzustellen.

Nach Ansicht der Bf. ist die gegenwärtige Regelung des § 28 EStG 1988 somit nicht geeignet, eine Gleichbehandlung zwischen den betrieblichen Einkunftsarten und den Einkünften aus VuV hinsichtlich der Berücksichtigung von Werbungskosten und Verlusten herzustellen. Dieses Ergebnis gelte nicht grundsätzlich; insbesondere sei es durchaus denkbar, durch Erweiterung der Verteilungsnormen auf alle möglichen Werbungskosten, Verlustsituationen zu vermeiden und dadurch eine (grundsätzliche) Gleichbehandlung im Hinblick auf die Gesamtberücksichtigung der Werbungskosten neuerlich zu überprüfen. Dies würde jedoch unweigerlich zur Frage führen, worin dann noch die Notwendigkeit eines von § 18 Abs. 6 EStG 1988 abweichenden Regimes besteht.

Mit der Feststellung (gemeint: des VfGH), dass § 28 Abs. 2 bis 6 EStG 1988 die Gesamtleistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen nicht in einem den betrieblichen Einkunftsarten gewährten Ausmaß zulässt, sei ebenfalls festgestellt, dass eine Abkehr von diesem (Ordnungs-)Prinzip für Einkünfte aus VuV besteht. Es bestehe hierfür jedoch keine sachliche Rechtfertigung.

Als Ergebnis bleibe festzuhalten, dass Einkünfte aus VuV gegenüber betrieblichen Einkunftsarten nach derzeitiger Rechtslage ungleich im Hinblick darauf behandelt würden, dass temporäre Verlustsituationen, insbesondere jene aus „gewöhnlichem“ Geschäftsbetrieb, die also nicht durch außergewöhnliche Ereignisse oder Investitionen entstehen, unberücksichtigt bleiben, und somit die Besteuerung nach der Gesamtleistungsfähigkeit nicht verwirklicht sei.

4. Fazit

Im konkreten Fall der Bf. komme es im Jahr 2013 zur Besteuerung eines Überschusses von insgesamt rund EUR 175.000. Darin sei (unter Berücksichtigung der Verlustverrechnungsgrenze von 75 %) ein Scheingewinn iHv rund EUR 131.000 enthalten. Die sich insgesamt ergebende steuerliche Belastung iHv rund EUR 44.000 im Vergleich zur Besteuerung des wahren Überschusses in einer Gesamtbetrachtung der angesprochenen Perioden 2010 bis 2013 iHv rund EUR 44.000 und somit einer steuerlichen Belastung von EUR 11.000 komme in den Augen der Bf. einer Enteignung gleich. Diese könne keinesfalls das Ziel des Gesetzgebers sein und verstoße zudem gemäß den obigen Ausführungen eindeutig gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz.

Der Bf. sei außerdem nicht nachvollziehbar, weshalb der Gesetzgeber zwar einen Verlustabzug vorsieht, um eine richtige Totalgewinnbesteuerung im betrieblichen Bereich zu erreichen (§ 18 Abs. 6 EStG 1988 und § 18 Abs. 7 EStG 1988), für manche Fälle eine Verteilung bestimmter Aufwendungen auf mehrere Jahre ermöglicht, um Verluste erst gar nicht entstehen zu lassen (§ 28 Abs. 2 EStG 1988), für besondere Härtefälle, bei denen Einnahmen mehrerer Jahre zusammentreffen, weitere Verteilungsnormen installiert, um keine Scheingewinne zu besteuern, jedoch im vorliegenden Fall, bei dem kumulierte Einnahmen aus der gewöhnlichen Tätigkeit in einem Jahr entstünden, eine sachlich absolut nicht begründbare Scheingewinnbesteuerung in Kauf nehme.

Nach Vorbringen aller obigen Argumente müsse davon ausgegangen werden, dass eine solche überschießende Besteuerung nicht gewünscht sei, weshalb (wohl gemeint: de lege ferenda) zumindest auch eine Verteilung der Einnahmen auf drei Jahre genehmigt werden müsse, um den wirtschaftlichen Härtefall abzufedern.

Aufgrund der Ausführungen beantragte die Bf. Stattgabe der Beschwerde und die erklärungsgemäße Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2013 unter Berücksichtigung des geltend gemachten Verlustabzuges. Des Weiteren beantragte die Bf. das Unterbleiben einer Beschwerdevorlage und die Direktvorlage an das Bundesfinanzgericht.

Mit Vorlagebericht vom 07.05.2015 erfolgte die Vorlage an das Bundesfinanzgericht durch das FA ohne vorherige Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung. Im bezughabenden Vorlagebericht führte das FA aus, dass die Möglichkeit des Verlustabzuges von Verlusten aus den Vorjahren bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung strittig sei. In der Beschwerde seien verfassungsrechtliche Bedenken erhoben worden sowie die Direktvorlage an das Bundesfinanzgericht beantragt worden. Das FA beantragte die Abweisung der Beschwerde.

Über Ersuchen des Bundesfinanzgerichtes legte die Bf. mit email vom 9.11.2020 folgende Unterlagen vor:

- Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde vom 13.08.2003,

- Mietverträge vom 21.11.2008 und vom 21.12.2012,
- Mietzinsklage vom 21.01.2013 betreffend die Mietzinsrückstände 2011 und 2012, Ladung zur vorbereitenden Tagsatzung vom 12.03.2013, Schreiben ***RÄ1*** vom 07.03.2013 an die Bf. über den Eingang des aushaftenden Gesamtbetrages von € 220.510,26,
- Überschussrechnungen 2010 bis 2013.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Bei der Beschwerdeführerin (Bf.) handelt es sich um eine im Firmenbuch zu FN ***FN1*** eingetragene eigennützige Privatstiftung. Sie wurde mit Stiftungsurkunde sowie mit Stiftungszusatzurkunde vom 13.08.2003 errichtet.

Im Jahr 2006 erwarb die Bf. eine Wohnung in 1010 Wien, ***Adr1*** inklusive KFZ-Abstellplatz 2 und KFZ-Abstellplatz 3. Mit Mietvertrag vom 16.12.2008 wurde das oben genannte Wohnungseigentumsobjekt inklusive der beiden KFZ-Abstellplätze an die ***A-GmbH*** (idF Mieterin) ab 01.12.2008 befristet bis 30.11.2010 vermietet. Mit Mietvertrag vom 21.12.2010 wurde das gegenständliche Mietverhältnis befristet auf den Zeitraum bis 31.12.2013 verlängert. Als monatlicher Mietzins wurde ein Betrag (exklusive Betriebskosten und Umsatzsteuer) iHv EUR 7.000 vereinbart; inklusive Betriebskosten und Umsatzsteuer ergab sich sohin ein monatlicher Gesamtmietzins iHv EUR 9.842,64.

Die Überschussrechnungen der Jahre 2010 bis 2012 stellen sich wie folgt dar:

Überschussrechnung 2010:

Einnahmen	Betrag	Summe
Mieterlöse 20 %	€ 14.000,00	
BK 0 %	€ 692,00	
BK 10 %	€ 1.293,20	
BK 20 %	€ 642,64	
		€ 16.627,84
Ausgaben		
Afa	€ 66.349,37	-€ 66.349,37
Betriebskosten	€ 19.498,67	-€ 19.498,67
sonstige Aufwendungen	€ 5.904,65	-€ 5.904,65
Überschuss		-€ 75.124,85
25 % KÖSt		€ 0,00

Überschussrechnung 2011:

Einnahmen	Betrag	Summe
Mieterlöse 20 %	€ 21.000,00	
BK 0 %	€ 1.038,00	
BK 10 %	€ 1.939,80	
BK 20 %	€ 963,95	
		€ 24.941,75
Ausgaben		
Afa	€ 66.349,37	-€ 66.349,37
Betriebskosten	€ 19.498,67	-€ 19.498,67
sonstige Aufwendungen	€ 6.991,82	-€ 6.991,82
Zinsen	€ 489,41	-€ 489,41
Überschuss		-€ 68.387,52
25 % KÖSt		€ 0,00

Überschussrechnung 2012:

Einnahmen	Betrag	Summe
Mieterlöse 20 %	€ 77.775,84	
BK 0 %	€ 3.844,34	
BK 10 %	€ 7.184,27	
BK 20 %	€ 3.570,13	
		€ 92.374,58
Ausgaben		
Afa	€ 66.349,37	-€ 66.349,37
Betriebskosten	€ 18.065,19	-€ 18.065,19
sonstige Aufwendungen	€ 9.441,42	-€ 9.441,42
Zinsen	€ 231,11	-€ 231,11
Überschuss		-€ 1.712,51
25 % KÖSt		€ 0,00

Durch die teilweise Nichtleistung des Mietzinses durch die Mieterin kam es in den Jahren 2010 bis 2012 zu Mietzinsausfällen, die bei der Bf. in den Jahren 2010 bis 2012 jeweils zu negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führten. Gesamthaft entstanden in den Veranlagungszeiträumen 2010 bis 2012 negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv EUR 145.224,88.

Am 21.01.2013 brachte die Bf. gegen die Mieterin eine Mietzinsklage wegen Mietzinsrückstand ein. In weiterer Folge wurde eine außergerichtliche Einigung erzielt und die Mietrückstände der Jahre 2010 bis 2012 iHv € 220.510,26 sowie die laufende Miete wurden gesamthaft von der Mieterin im Jahr 2013 beglichen.

Für das Jahr 2013 ergibt sich daher folgende Überschussrechnung:

Einnahmen	Betrag	Summe
Mieterlöse 20 %	€ 223.224,16	
BK 0 %	€ 11.033,66	
BK 10 %	€ 20.619,53	
BK 20 %	€ 10.246,64	
		€ 265.123,99
Ausgaben		
Afa	€ 66.349,37	-€ 66.349,37
Betriebskosten	€ 16.683,90	-€ 16.683,90
sonstige Aufwendungen	€ 7.146,01	-€ 7.146,01
Zinsen	€ 0,00	€ 0,00
Überschuss		€ 174.944,71
25 % KÖSt		€ 0,00

In der Körperschaftsteuererklärung für das Jahr 2013 vom 25.02.2015 erklärte die Bf. sonstige Einkünfte aus Kapitalvermögen, die nicht dem besonderen Steuersatz von 25% unterliegen, iHv EUR 15.465,27.

Betreffend die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erklärte die Bf. Einnahmen iHv EUR 265.123,99 sowie Werbungskosten iHv insgesamt EUR 90.179,28 (Absetzung für Abnutzung, Fremdfinanzierungskosten, übrige Werbungskosten). Als Saldo aus den Überschüssen und den Werbungskosten erklärte die Bf. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iHv EUR 74.944,71.

Des Weiteren erklärte die Bf. unter den Sonderausgaben offene Verlustabzüge aus den Vorjahren unter Berücksichtigung der 75%igen Verlustverrechnungsgrenze iHv EUR 131.208,53.

Die Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2013 erfolgte durch das FA mit gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufigem Bescheid vom 11.03.2015. In der Bescheidbegründung wurde nicht angeführt, welche Ungewissheiten für die Vorläufigkeit der Erlassung ausschlaggebend waren.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind unstrittig und ergeben sich aus den vom FA vorgelegten Unterlagen sowie aus den schriftlichen Eingaben der Bf.

3. Rechtliche Beurteilung

Zu Spruchpunkt I.

A. Verfassungsrechtliche Ausführungen

Unstrittig ist, dass im Beschwerdefall nach geltender Gesetzeslage weder ein Verlustabzug aus den Vorjahren 2010 bis 2012 noch eine Verteilung der Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung des Jahres 2013 auf drei Jahre in Betracht kommt.

Strittig ist jedoch, ob die Bestimmungen der Absätze 6 und 7 des § 18 EStG 1988 idF des BGBl. I Nr. 112/2012, welche den Verlustabzug auf Verluste beschränken, die durch ordnungsgemäße Buchführung (Abs. 6) oder im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG 1988 (Abs. 7) ermittelt worden sind - woraus sich in Verbindung mit dem Zufluss-Abfluss-Prinzip des § 19 EStG 1988 ergibt, dass sich Werbungskosten nur im Jahr des Abflusses auf die Einkünfte auswirken, sodass ein Verlustabzug im außerbetrieblichen Bereich (verfahrensgegenständlich: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) ausgeschlossen ist - verfassungswidrig sind.

Aus Sicht der Bf. bestehen insbesondere im Hinblick auf das Leistungsfähigkeitsprinzip und den Gleichheitssatz gemäß Art. 7 B-VG verfassungsrechtliche Bedenken gegen die fehlende Möglichkeit des Verlustabzuges für außerbetriebliche Einkunftsarten. Durch die Bestimmungen des § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 ergebe sich (in Verbindung mit dem Zufluss-Abfluss-Prinzip des § 19 EStG 1988), dass sich Werbungskosten nur im Jahr des Abflusses auf die Einkünfte auswirken und somit ein Verlustabzug im außerbetrieblichen Bereich ausgeschlossen ist. Im beschwerdegegenständlichen Fall komme es im Ergebnis im Jahr 2013 zur Besteuerung eines Überschusses aus der gewöhnlichen Vermietungstätigkeit iHv insgesamt EUR 175.000, worin ein Scheingewinn iHv EUR 131.000 (Steuerbelastung ca. EUR 44.000) enthalten sei; dies sei im Vergleich zur Besteuerung des wahren Überschusses iHv EUR 44.000 (Steuerbelastung EUR 11.000) in einer Gesamtbetrachtung der Perioden 2010 bis 2013 unsachlich und komme einer Enteignung gleich.

Nach Ansicht der Bf. erweist sich das in § 28 Abs. 2 bis 6 EStG 1988 idF d. BudgBG 2011 implementierte Regime von Verteilungsregelungen für bestimmte taxativ aufgezählte Aufwendungen iZm der Vermietung und Verpachtung als nicht ausreichend, um eine richtige Totalgewinnbesteuerung wie im betrieblichen Bereich (§ 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988) zu erreichen. Im beschwerdegegenständlichen Fall lägen kumulierte Einnahmen (2010 bis 2012) aus der gewöhnlichen Vermietungstätigkeit vor, die im Jahr 2013 inklusive der laufenden Mieteinnahmen gesammelt zufließen, weshalb das Versagen eines Verlustabzuges zu einer unsachlichen Besteuerung von Scheingewinnen führe. Insofern sei eine Ungleichbehandlung der Einkünfte aus VuV gegenüber betrieblichen Einkunftsarten gegeben, da temporäre Verlustsituationen, insbesondere jene aus „gewöhnlichem“ Geschäftsbetrieb, die also nicht durch außergewöhnliche Ereignisse oder Investitionen entstehen, unberücksichtigt bleiben würden und somit die Besteuerung nach der Gesamtleistungsfähigkeit nicht verwirklicht sei.

Nach Ansicht der Bf. ist es überdies nicht nachvollziehbar, weshalb der Gesetzgeber für besondere Härtefälle, bei denen die Einnahmen mehrerer Jahre zusammentreffen, Verteilungsnormen (§ 37 Abs. 2 EStG 1988) vorsieht, um keine Scheingewinne zu besteuern, den vorliegenden Fall jedoch, in dem genau eine solche unsachliche Scheingewinnbesteuerung vorliege, in Kauf nimmt. Das dem Einkommensteuersystem immanente Leistungsfähigkeitsprinzip sei im Grundsatz auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit über die gesamte Tätigkeitsdauer und nicht nur auf die periodische Leistungsfähigkeit ausgerichtet.

1. Rechtslage

§ 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 idF des BudG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010, und des KMU-FG 2006, BGBl. I Nr. 101/2006 lauten:

(6) Als Sonderausgaben sind 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 Verlustes ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln.

(7) Bei einem Steuerpflichtigen, der den Gewinn nach § 4 Abs. 3 ermittelt, können Verluste nach Abs. 6 berücksichtigt werden, wenn diese in den vorangegangenen drei Jahren entstanden sind.

[Die §§ 4 bis 14 EStG 1988 enthalten die Regeln über die steuerliche Gewinnermittlung, die im Hinblick auf § 2 Abs. 4 Z 1 leg.cit. nur für die betrieblichen Einkunftsarten vorzunehmen ist.]

§ 28 Abs. 2 bis 6 EStG 1988 idF des BudBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010 lauten:

(2) Aufwendungen für

- nicht regelmäßig jährlich anfallende Instandhaltungsarbeiten,
- Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung und damit zusammenhängende Aufwendungen sowie
- außergewöhnliche Aufwendungen, die keine Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen sind,

sind über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre zu verteilen. Bei Gebäuden, die Wohnzwecken dienen, gilt hinsichtlich der Instandsetzungsaufwendungen folgendes:

- Instandsetzungsaufwendungen, die unter Verwendung von entsprechend gewidmeten steuerfreien Subventionen aus öffentlichen Mitteln getätigt werden, scheiden insoweit aus der Ermittlung der Einkünfte aus.
- Soweit Instandsetzungsaufwendungen nicht durch steuerfreie Subventionen gedeckt sind, sind sie gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt abzusetzen.

Instandsetzungsaufwendungen sind jene Aufwendungen, die nicht zu den Anschaffungs- oder Herstellungskosten gehören und allein oder zusammen mit Herstellungsaufwand den Nutzungswert des Gebäudes wesentlich erhöhen oder seine Nutzungsdauer wesentlich verlängern. Bei Übertragung des Gebäudes auf eine andere Person gilt Folgendes:

- Bei entgeltlicher Übertragung können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Zehntelbeträge nicht mehr abgezogen werden.
- Bei unentgeltlicher Übertragung können ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr restliche Zehntelbeträge vom Rechtsnachfolger fortgesetzt werden.

(3) Folgende Aufwendungen, soweit sie Herstellungsaufwand darstellen, sind über Antrag gleichmäßig auf fünfzehn Jahre verteilt abzusetzen:

1. Aufwendungen im Sinne der §§ 3 bis 5 des Mietrechtsgesetzes in Gebäuden, die den Bestimmungen des Mietrechtsgesetzes über die Verwendung der Hauptmietzinse unterliegen.
2. Aufwendungen für Sanierungsmaßnahmen, wenn die Zusage für eine Förderung nach dem Wohnhaussanierungsgesetz, dem Startwohnungsgesetz oder den landesgesetzlichen Vorschriften über die Förderung der Wohnhaussanierung vorliegt.
3. Aufwendungen auf Grund des Denkmalschutzgesetzes. § 8 Abs. 2 zweiter und dritter Satz gilt entsprechend.

Werden zur Finanzierung dieses Herstellungsaufwandes erhöhte Zwangsmieten oder erhöhte Mieten, die auf ausdrücklich gesetzlich vorgesehenen Vereinbarungen beruhen, eingehoben, dann kann der Herstellungsaufwand gleichmäßig auch auf die Laufzeit der erhöhten Mieten, mindestens aber gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt werden. Bei Übertragung des Gebäudes auf eine andere Person können restliche Teilbeträge ab dem der Übertragung folgenden Kalenderjahr vom Rechtsnachfolger nur fortgesetzt werden, wenn das Gebäude unentgeltlich erworben wurde.

(4) Der Ersatz von Aufwendungen gemäß § 10 des Mietrechtsgesetzes kann über Antrag gleichmäßig auf zehn Jahre verteilt werden. Die beiden letzten Sätze des Abs. 2 gelten auch für diese Zehntelabsetzungen.

(6) Nicht zu den Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung zählen Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln, die § 3 Abs. 1 Z 6 entsprechen. Diese Zuwendungen kürzen die damit in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehenden Anschaffungs- oder Herstellungskosten sowie Instandhaltungs- oder Instandsetzungsaufwendungen.“

§ 37 Abs. 2 und 3 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012 lauten:

(2) Über Antrag sind nachstehende Einkünfte, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf drei Jahre anzusetzen:

- 1. Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24, wenn seit der Eröffnung oder dem letzten entgeltlichen Erwerbsvorgang sieben Jahre verstrichen sind.*
- 2. Entschädigungen im Sinne des § 32 Z 1, wenn überdies im Falle der lit. a oder b der Zeitraum, für den die Entschädigungen gewährt werden, mindestens sieben Jahre beträgt.*

(3) Über Antrag sind stille Reserven, die deswegen aufgedeckt werden, weil Wirtschaftsgüter durch behördlichen Eingriff oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs aus dem Betriebsvermögen ausscheiden, beginnend mit dem Veranlagungsjahr, dem der Vorgang zuzurechnen ist, gleichmäßig verteilt auf fünf Jahre anzusetzen. Diese Bestimmung ist nicht anzuwenden, soweit stille Reserven nach § 12 übertragen oder einer Übertragungsrücklage zugeführt werden.“

Gemäß Art. 135 Abs. 4 B-VG iVm Art. 89 B-VG steht die Prüfung der Gültigkeit gehörig kundgemachter Gesetze den Verwaltungsgerichten nicht zu. Hat ein solches Gericht gegen die Anwendung eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit Bedenken, so hat es den Antrag auf Aufhebung dieser Rechtsvorschrift beim Verfassungsgerichtshof zu stellen. Dieser erkennt gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG sodann über deren Verfassungswidrigkeit. Voraussetzung dafür ist, dass das erkennende Gericht die in Prüfung zu ziehende(n) Norm(en) anwenden muss (Präjudizialität).

2. Erwägungen

Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (VuV) gemäß § 28 EStG 1988 umfassen die entgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern zum Gebrauch bzw. zur Nutzung und alle einer

Vermietung und Verpachtung gleichzuhaltenden Vorgänge, soweit die Betätigung nicht nach dem Subsidiaritätsprinzip unter die Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 EStG 1988 fällt (Jakom/Laudacher, EStG 2020, § 28 Rz 1). Bei den Einkünften aus VuV handelt es sich gemäß § 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 um eine außerbetriebliche Einkunftsart, bei welcher zur Ermittlung der Einkünfte die Einnahmen (§ 15 EStG 1988) und die Werbungskosten (§ 16 EStG 1988) im Rahmen einer Überschussrechnung gegenübergestellt werden. Die zeitliche Zuordnung der Einnahmen und Aufwendungen erfolgt entsprechend dem in § 19 EStG 1988 normierten Zu- und Abflussprinzip (Toifl in Doralt et al, EStG, § 2 Rz 8f). Verluste aus VuV sind grundsätzlich im Rahmen des horizontalen und vertikalen Verlustausgleichs ausgleichsfähig. Ein darüber hinaus entstehender Verlustüberhang aus Einkünften aus VuV ist jedoch nicht vortragsfähig und geht sohin verloren. Diese fehlende Verlustvortragsfähigkeit wurde vielfach als verfassungswidrig kritisiert (Jakom/Laudacher, EStG 2020, § 28 Rz 1; Fröhlich in Doralt et al, EStG, § 28 Rz 18). Insbesondere im Hinblick auf den Gleichheitssatz gemäß Art. 7 B-VG iVm dem Leistungsfähigkeitsprinzip bestehen verfassungsrechtliche Bedenken, wobei diese beiden Ansätze nicht genau zu trennen sind, da das Leistungsfähigkeitsprinzip auch Ausfluss des Gleichheitssatzes ist und der einfache Gesetzgeber das Leistungsfähigkeitsprinzip als eines der Ordnungsprinzipien für die synthetische Einkommensteuer gewählt hat [vgl. Lachmayer, Verluste sind nicht gleich Verluste ÖStZ 2017/726 (498)].

Der Gleichheitssatz bindet nach ständiger Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (VfGH) auch den Gesetzgeber. Gesetze verletzen den Gleichheitssatz, wenn sie Gleiches ungleich oder Ungleiches gleich behandeln. Unterschiede in der rechtlichen Gestaltung müssen ihre Grundlage in Unterschieden der ihnen zu Grunde liegenden Tatsachen haben, weil ansonsten diese den Gleichheitssatz verletzen. Überdies muss nach dem allgemeinen Sachlichkeitsgebot die Normierung auch für sich genommen sachlich sein (VfGH B 242/06; VfGH B 301/94).

Das Leistungsfähigkeitsprinzip und das daraus entspringende Nettoprinzip stellen das vom Gesetzgeber geschaffene Ordnungssystem des Ertragssteuerrechts dar. Demnach soll im Einkommensteuerrecht der periodisch erzielte Zuwachs an persönlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, ausgedrückt im Wesentlichen durch das am Markt erzielte (Rein)einkommen, erfasst werden. Daher sind die zur Erzielung des Einkommens getätigten Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Dieses Ordnungsprinzip darf vom Gesetzgeber nur dann durchbrochen werden, wenn es eine besondere sachliche Rechtfertigung dafür gibt. Rein fiskalische Gründe können ein solches Abgehen von diesem Ordnungssystem jedenfalls nicht rechtfertigen (VfGH B 53/08).

Der VfGH war schon mehrfach mit den verschiedenen Verlustausgleichs- und -vortragsbeschränkungen im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich befasst. Im betrieblichen Bereich ging es dabei zumeist um Einschränkungen des Verlustvortrages (VfGH B 19/90; VfGH B 27/86, VfGH B 28/86); im außerbetrieblichen Bereich handelte es sich um

Verlustverwertungsbeschränkungen bei den sonstigen Einkünften (VfGH B 941/02), bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (VfGH B 1044/91; VfGH G 28/00; VfGH G 35/10) und in jüngerer Zeit bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (VfGH E 1701/2016; VfGH E 801/2017 [nicht veröffentlicht]).

Noch zum EStG 1953 judizierte der VfGH im Hinblick auf den Verlustvortrag, dass es im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum liegt, ob der Gesetzgeber diesen zulässt sowie, dass der Gesetzgeber, wenn er einen Verlustvortrag ermöglicht, diesen jedenfalls nach dem Gleichheitsgrundsatz auszugestalten hat (VfGH B 25/67).

Bezugnehmend auf die unterschiedlichen Einkunftsarten hat der VfGH dargetan, dass der Gesetzgeber zwar grundsätzlich gehalten ist, bei der Einkommensbesteuerung alle Bezieher von Einkommen gleich zu behandeln; dies schliesse aber nicht aus, dass die Verschiedenheit der einzelnen Einkunftsarten auch Unterschiede steuerlicher Art bedingen kann (VfGH B 488/80; VfGH G 28/00). Ob jedoch ein Verlustvortrag verfassungsrechtlich geboten ist, wurde vom VfGH nicht ausdrücklich erörtert (vgl. VfGH B 19/90).

Betreffend die Einkünfte aus VuV führte der VfGH in seinem Erkenntnis vom 10.12.1992, B 1044/91 aus, dass der belangten Behörde nicht entgegenzutreten ist, wenn sie annimmt, dass der Gesetzgeber die Möglichkeit des Verlustabzuges auf die drei betrieblichen Einkunftsarten beschränkt hat. Im außerbetrieblichen Bereich besteht zwar keine Möglichkeit, den Verlustabzug durch freiwillige Buchführung zu erlangen, es bleibt jedoch die Einkunftsquelle selbst außer Betracht und der Gesetzgeber hat mit den Verteilungsregelungen des § 28 EStG 1988 sowie der Absetzung für Abnutzung insgesamt – abgesehen von Härtefällen – ein der Einkunftsart (hinreichend) angepasstes System der Berücksichtigung von Werbungskosten geschaffen. Der Gesetzgeber ist daher nicht gehalten, den für die bilanzierenden Steuerpflichtigen vorgesehenen Verlustabzug auch für die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorzusehen.

In einer folgenden Entscheidung hatte der VfGH zu beurteilen, ob die Abschaffung der Mietzinsrücklage durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 (StruktAnpG 1996, BGBl. Nr. 201/1996) zu einer Gleichheitswidrigkeit der Einschränkung des Verlustabzuges führt. Auch dies verneinte der VfGH und unterstrich in diesem Zusammenhang die wesentliche Bedeutung der Verteilungsnormen des § 28 EStG 1988. Diese Vorschriften würden weitgehend sicherstellen, dass hohe Werbungskosten, die allenfalls zu Verlusten führen, steuerwirksam werden oder gemacht werden könnten (VfGH G 28/00).

In seiner jüngsten Entscheidung zu Vermietung und Verpachtung war es für den VfGH jedoch zweifelhaft, ob er diese Beurteilung aufrecht zu erhalten vermag. Im zugrundeliegenden Fall erzielte ein Vermieter regelmäßig Überschüsse aus VuV; als das vermietete Gebäude wegen Baufälligkeit abgerissen wurde, ergab sich (aufgrund der Aufgabe der sog. Opfertheorie) ein nicht ausgleichsfähiger Verlust, der nicht vorgetragen werden konnte. Dies führte dazu, dass

die Bf. mit den Abbruchkosten, die unstrittig im Rahmen einer steuerlich relevanten Einkunftsart angefallen waren, endgültig belastet war. Laut VfGH ist es jedoch problematisch, dass im Ergebnis bei Betrachtung der maßgeblichen Einkunftsquelle ein Einkommen zu versteuern ist, welches, auf mehrere Jahre gesehen, gar nicht erzielt worden ist.

Im Lichte dieser Ausführungen beurteilte der VfGH mit Erkenntnis vom 30.09.2010, G 35/10 die Wortfolge *"wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden sind und"* in § 18 Abs. 6 EStG 1988 als verfassungswidrig und hob sie auf. Er stellte fest, dass diese Besteuerung von fiktiven Einkommen nicht nur Härtefälle betrifft, sondern immer dann auftritt, wenn iZm einem Mietobjekt außerhalb des in § 28 EStG 1988 berücksichtigten Investitionsbereichs hohe laufende Kosten anfallen oder unvorhersehbare Schäden auftreten, die im Jahr des Anfalls steuerlich als Werbungskosten im Wege der Absetzung für außergewöhnliche technische Abnutzung berücksichtigt werden müssen. In diesen Fällen seien die Regelungen des § 28 EStG 1988 somit nicht (mehr) geeignet, die Berücksichtigung hoher Werbungskosten in verfassungsrechtlich hinreichendem Maße zu gewährleisten.

Zum Umfang der Aufhebung führte der VfGH aus, dass er nicht in der Lage war, durch Aufhebung von Worten oder Wortfolgen in § 28 EStG 1988 ein dieser Einkunftsart angepasstes System der Verlustberücksichtigung (wieder)herzustellen; deshalb zog er jene Einschränkung des § 18 Abs. 6 EStG 1988 in Prüfung, die den Verlustabzug auf die betrieblichen Einkunftsarten beschränkt, weil nur deren Aufhebung die Möglichkeit des Verlustabzuges bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung eröffnet. Der VfGH hielt in seiner Entscheidung aber auch ausdrücklich fest, dass dieser verfassungswidrige Zustand sowohl durch die Öffnung des Verlustvortrages für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, als auch durch die Einführung einer neuen Verteilungsregelung in § 28 EStG 1988 beseitigt werden kann. Soweit daher § 28 EStG 1988 ein hinreichend angepasstes System der Verlustberücksichtigung enthält (zur nachfolgenden gesetzlichen Anpassung des § 28 EStG 1988 im BudgBG 2011 siehe unten), bestehen seitens des VfGH keine Bedenken gegen die in Prüfung gezogene Norm des § 18 Abs. 6 EStG 1988.

Aus der oa. Judikatur kann daher keineswegs geschlossen werden, dass es eine verfassungsrechtlich vorgeschriebene Verpflichtung des Gesetzgebers gibt, bei allen Einkunftsarten eine dem Verlustvortrag vergleichbare Verlustberücksichtigung vorzusehen. Der Judikatur des VfGH kann nach Ansicht des BFG lediglich entnommen werden, dass der Gesetzgeber zwar grundsätzlich angehalten ist, bei der Einkommensbesteuerung die Bezieher von Einkommen gleich zu behandeln; dies schließt aber nicht aus, dass die Verschiedenheit der einzelnen Einkunftsarten auch Unterschiede steuerlicher Art bedingt, soweit die differenzierte Behandlung sachlich gerechtfertigt werden kann. Der Gesetzgeber ist, wenn er grundsätzlich einen Verlustvortrag oder ein der Einkunftsart angepasstes System der Verlustberücksichtigung vorsieht, angehalten, dessen Ausgestaltung anhand des Gleichheitssatzes zu messen. Ein

verfassungsrechtliches Erfordernis eines Verlustabzuges aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips besteht hingegen nicht.

Diese Sichtweise hat der VfGH in weiterer Folge bestätigt, die Zulässigkeit des Ausschlusses des Verlustabzuges bei außerbetrieblichen Einkünften (aus nichtselbständiger Arbeit) bejaht und die Behandlung einer entsprechenden Beschwerde abgelehnt (VfGH 22.09.2016, E 1701/2016; VfGH 08.06.2017, E 801/2017 [nicht veröffentlicht]). Der Gerichtshof führte in seinem Ablehnungsbeschluss E 1701/2016 begründend aus, dass, soweit die Beschwerde die Verfassungswidrigkeit des § 18 Abs. 6 EStG 1988 behauptet, ihr Vorbringen vor dem Hintergrund der ständigen Rechtsprechung des VfGH (vgl. VfGH B 488/80) die behauptete Rechtsverletzung, die Verletzung in einem anderen verfassungsrechtlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes als so wenig wahrscheinlich erkennen lässt, dass keine hinreichende Aussicht auf Erfolg bestand.

Die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung ist nach Ansicht des BFG auch deshalb nicht mit betrieblichen Einkünften vergleichbar, da sie allgemein durch relativ stabile Erträge und begrenzte Verlustmöglichkeiten, jedoch auch durch fallweise auftretende hohe Werbungskosten aus bestimmten Ereignissen charakterisiert ist. Zudem wird im Gegensatz zu den betrieblichen Einkünften keine Gesamtgewinnbetrachtung unter Berücksichtigung des Veräußerungsgewinnes angestellt. Insofern liegt hier Ungleiches vor, dass der Gesetzgeber auch ungleich behandeln darf.

Ebenso ist es dem Gesetzgeber nicht verwehrt, Durchschnittsbetrachtungen anzustellen bzw. Pauschalierungen vorzusehen. Dieser Weg wurde vom Gesetzgeber mit dem BudgBG 2011, BGBl. I Nr. 111/2010 als Reaktion auf das VfGH Erkenntnis vom 30.9.2010, G 35/10 auch beschritten: die aufgehobene Passage des § 18 Abs. 6 EStG 1988 wurde unverändert neuerlich in Kraft gesetzt und in § 28 Abs. 2 EStG 1988 die Möglichkeit geschaffen, Aufwendungen für Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung und damit zusammenhängende Aufwendungen, sowie für außergewöhnliche Aufwendungen, die keine Instandhaltungs-, Instandsetzungs- oder Herstellungsaufwendungen sind, auf Antrag auf 10 Jahre (gemäß BGBl. I Nr. 118/2015 ab 2016: 15 Jahre) zu verteilen. Durch diese weitgehenden Verteilungsregelungen hat der Gesetzgeber angemessen reagiert und ein dieser Einkunftsart hinreichend angepasstes System der Verlustberücksichtigung geschaffen, das den Ausschluss der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vom Verlustvortrag zu rechtfertigen vermag. In Einzelfällen vorkommende Verluste, die nicht im selben Jahr ausgeglichen werden können - wie im gegenständlichen Fall aufgrund von Mietzinsausfällen in den Jahren 2010 bis 2012 - sind dabei typisierend in Kauf zu nehmen.

Im Übrigen teilt auch die ständige Judikatur des BFG die verfassungsrechtlichen Bedenken zu Einschränkungen von Verlustverwertungen nicht: vgl. BFG 30.12.2015, RV/7105005/2015 (zu

Einkünften aus Kapitalvermögen); BFG 09.06.2016, RV/5100040/2016 (zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit); BFG 16.08.2017, RV/6100636/2016 (zu Einkünften aus Spekulationsgeschäften) und BFG 17.04.2020, RV/7102668/2018 (zu Einkünften aus Kapitalvermögen [beim VfGH anhängig zu VfGH E 1722/2020]).

Aus den obigen Ausführungen ergibt sich, dass die Bf. mit ihren Beschwerdeausführungen keine Verfassungswidrigkeit der angewendeten Normen aufzuzeigen vermochte. Die Überlegungen der Bf. sind daher nicht geeignet, einen Antrag des BFG gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG an den VfGH betreffend § 18 Abs. 6 EStG 1988 bzw. der § 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988 zu rechtfertigen.

B. Verteilung der Einnahmen auf drei Jahre

Die Beschwerde führt hierzu aus, dass der Gesetzgeber im betrieblichen Bereich einen Verlustabzug vorsehe, um eine richtige Totalgewinnbesteuerung im betrieblichen Bereich zu erreichen (§ 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988), bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung für manche Fälle eine Verteilung bestimmter Aufwendungen auf mehrere Jahre ermögliche, um Verluste erst gar nicht entstehen zu lassen (§ 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988) und für besondere Härtefälle, bei denen Einnahmen mehrerer Jahre zusammentreffen, weitere Verteilungsnormen (§ 37 Abs. 2 EStG 1988) vorsehe, um keine Scheingewinne zu besteuern. Der vorliegende Fall jedoch, in dem genau eine solche unsachliche Scheingewinnbesteuerung vorliege, werde offenbar in Kauf genommen. Allen Sachverhalten des § 37 EStG 1988 sei innewohnend, dass im Falle von außergewöhnlich hohen Einkünften in einem Jahr, die wirtschaftlich betrachtet einzig aufgrund der Kumulation mehrerer Jahre entstünden, eine Verteilungsmöglichkeit eröffnet werde, um ungewollte Härtefälle zu entschärfen. Es müsse daher davon ausgegangen werden, dass eine solche überschießende Besteuerung eindeutig dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz widerspricht, weshalb zumindest eine Verteilung der Einnahmen auf drei Jahre genehmigt werden müsse, um den wirtschaftlichen Härtefall abzufedern.

§ 37 EStG 1988 normiert verschiedene Tarifbegünstigungsmaßnahmen: den Hälftesteuersatz (unmittelbare Tarifbegünstigung) sowie die Verteilung auf drei oder fünf Jahre (mittelbare Tarifbegünstigung über die Bemessungsgrundlage). Die Tarifbegünstigungen sind zumeist an bestimmte Voraussetzungen geknüpft, vereinzelt bestehen Wahlrechte zwischen den einzelnen Tarifbegünstigungsarten (*Knechtli in Wiesner et al*, EStG, § 37 Anm 1).

Eine Verteilung der Einnahmen auf drei oder fünf Jahre kann in folgenden Fällen grundsätzlich in Anspruch genommen werden:

- Veräußerungsgewinne im Sinne des § 24;
- Entschädigungen im Sinne des § 32 Z 1;
- Aufdeckung stiller Reserven auf Grund behördlichen Eingriffs (§ 37 Abs. 3);
- Einkünfte aus selbständiger künstlerischer Tätigkeit und aus schriftstellerischer Tätigkeit (§ 37 Abs. 9).

Nach den Sachverhaltsfeststellungen liegt keiner der angeführten Fälle vor. Es ist auch keine andere steuerrechtliche Norm ersichtlich, die eine Verteilung der Einnahmen über mehrere Veranlagungszeiträume rechtfertigen würde; die Bf. hat eine solche auch nicht vorgebracht. Eine Verteilung der Mieteinnahmen des Jahres 2013 über mehrere Veranlagungszeiträume kommt dementsprechend nach der geltenden Rechtslage nicht in Betracht.

Da der Gesetzgeber im BudgBG 2011 mit der Anpassung des § 28 Abs. 2 EStG 1988 auf die vom Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis G 35/10 erkannte Verfassungswidrigkeit angemessen

reagiert hat, erweist sich nach Ansicht des BFG auch de lege ferenda keine Anpassung des § 37 EStG 1988 in dem Sinne, dass nachträglich erhaltene Mieteinnahmen über mehrere Veranlagungszeiträume verteilt werden können, als erforderlich.

C. Endgültigerklärung des Körperschaftsteuerbescheides 2013

1. Rechtslage

Gemäß § 200 Abs. 1 erster Satz BAO kann die Abgabenbehörde die Abgabe vorläufig festsetzen, wenn nach den Ergebnissen des Ermittlungsverfahrens die Abgabepflicht zwar noch ungewiss, aber wahrscheinlich oder wenn der Umfang der Abgabepflicht noch ungewiss ist.

Abgabenbescheide dürfen nur vorläufig erlassen werden, wenn eine „zeitlich bedingte“ Ungewissheit über das Bestehen bzw den Umfang der Abgabepflicht besteht (*Ritz*, BAO⁶ § 200 Rz 1). Es muss eine Ungewissheit im Tatsachenbereich vorliegen, die derzeit im Ermittlungsverfahren nicht zu beseitigen ist (VwGH 27.02.2014, 2010/15/0073).

Gemäß § 200 Abs. 2 BAO ist die vorläufige Abgabenfestsetzung durch eine endgültige zu ersetzen, wenn die Ungewissheit (Abs. 1) beseitigt ist. Gibt die Beseitigung der Ungewissheit zu einer Berichtigung der vorläufigen Festsetzung keinen Anlass, so ist ein Bescheid zu erlassen, der den vorläufigen zum endgültigen Bescheid erklärt.

2. Erwägungen

Der Grund für die vorläufige Veranlagung zur Körperschaftsteuer 2013 ist den Veranlagungen der Vorjahre zu entnehmen:

Die erstmalige Erlassung eines vorläufigen Bescheides iZm der beschwerdegegenständlichen Vermietung und Verpachtung erfolgte für den Veranlagungszeitraum 2010. In der Begründung führte das FA betreffend die Vorläufigkeit der Veranlagung aus, dass der Umfang der Abgabepflicht ungewiss sei. Diese Ungewissheit liege darin begründet, dass der Mieter des Objektes ***Adr1*** mit den Mietzahlungen säumig sei und der Mietvertrag erst mit 30.11.2012 ende. Inwieweit eine Neuvermietung erfolge, könne nicht gesagt werden. Eine Prognoserechnung sei trotz Aufforderung nicht vorgelegt worden. Bis neue Informationen vorliegen, ob und wann bei dem Objekt ein Gesamtüberschuss erzielt werden kann oder dieses nicht als Einkunftsquelle zu qualifizieren ist (Liebhaberei), ergehe der Körperschaftsteuerbescheid 2010 gemäß § 200 BAO vorläufig.

Mit Bescheiden vom 11.10.2018 erfolgte - ohne ausdrückliche Begründung - die Endgültigerklärung der vorläufigen Körperschaftsteuerbescheide 2010 bis 2012. In der Höhe der festgesetzten Abgaben wurde im Vergleich zu den vorläufigen Bescheiden keine Änderung vorgenommen.

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. VwGH 20.05.2010, 2008/15/0328) kann ein endgültiger Bescheid nach § 200 Abs. 2 BAO auch dann ergehen, wenn die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt sein sollte. Der endgültige Bescheid, der nach einem vorläufigen Bescheid erlassen wird, kann in jeder Hinsicht vom vorläufigen Bescheid abweichen (vgl. VwGH 16.12.2009, 2009/15/0203 mwN). Weiters ist es zulässig, dass die Berufungsbehörde im Rahmen der Berufungserledigung einen gemäß § 200 Abs. 1 BAO vorläufig erlassenen Bescheid des FA für endgültig erklärt (VwGH 21.01.2004, 99/13/0187).

Im Hinblick auf die nach jeder Richtung bestehende Abändungsmöglichkeit (§ 279 Abs. 1 BAO) ist daher auch das BFG berechtigt, einen vorläufigen Bescheid im Falle der Beseitigung der Ungewissheit oder im Fall, dass die Erlassung des vorläufigen Bescheides zu Unrecht erfolgt ist, für endgültig zu erklären (vgl. Fischerlehner, Abgabenverfahren², § 200 Anm 2; Ritz, BAO⁶, § 200 Rz 18a). Dabei hat die Rechtsmittelbehörde grundsätzlich von der Sachlage im Zeitpunkt ihrer Entscheidung auszugehen. Daher sind Veränderungen des Sachverhaltes idR zu berücksichtigen (Ritz, BAO⁶ § 279 Rz 31).

Da das FA im Beschwerdefall mit Bescheiden jeweils 11.10.2018 die Endgültigerklärung der vorläufigen Körperschaftsteuerbescheide 2010 bis 2012 ohne Änderung im Umfang der Abgabepflicht vorgenommen hat, ist davon auszugehen, dass auch die Ungewissheit, die das FA als Begründung der Erlassung des vorläufigen Bescheides betreffend Körperschaftsteuer 2013 zugrunde gelegt hat, nicht mehr gegeben ist.

Die Körperschaftsteuer für das Jahr 2013 ist daher im Umfang des vorläufigen Bescheides vom 11.03.2015 endgültig festzusetzen.

Es war sohin spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (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.

Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit einer Gesetzesbestimmung berühren keine vom Verwaltungsgerichtshof iSd. Art. 133 Abs. 4 B-VG zu lösende Rechtsfrage (VwGH 29.6.2016, Ra 2016/05/0055 ua.). Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Wien, am 3. Februar 2021