

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Ri in der Beschwerdesache Bf, Bf-Adr, über die Beschwerde vom 23. November 2017 gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz (nunmehr Finanzamt Österreich) vom 6. November 2017 betreffend Einkommensteuer 2016 Steuernummer BfStNr zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

1. Der Beschwerdeführer vermietet seit vielen Jahren ein Haus in Linz, welches von ihm in den Jahren 2013/2014 saniert wurde.
2. In der Einkommensteuererklärung 2016 machte der Beschwerdeführer neben negativen Einkünften aus selbstständiger Arbeit und positiven Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit sowie aus Vermietung und Verpachtung einen Verlustabzug (KZ 462) i.H.v. € -21.556,77 geltend.
3. Am 06.11.2017 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2016. Darin korrigierte es den Verlustabzug auf € 736,80 und begründete dies damit, der Verlustvortrag sei auf die betrieblichen Einkunftsarten beschränkt. Da es sich bei der Vermietung und Verpachtung um eine außerbetriebliche Einkunftsart handle, seien Verluste aus Vermietungen nicht vortragsfähig.
4. In der Beschwerde vom 20.11.2017, beim Finanzamt eingelangt am 23.11.2017, brachte der Beschwerdeführer vor, die Feststellung, Verluste aus Vermietungen - eine außerbetriebliche

Einkunftsart - seien nicht vortragsfähig, verstoße gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz. Wäre der Vermieter ein gewerblicher Vermieter, würde es sich um eine betriebliche Einkunftsart handeln und wären diese Verluste abzugsfähig. Auch Abschreibungen für Abnutzung seien sowohl bei betrieblichen als auch bei außerbetrieblichen Einkünften absetzbar.

Die Verlustvorträge seien deshalb entstanden, weil der Beschwerdeführer die Haussanierung 2013/2014 großteils selbst durchführte und damit kaum abschreibungsmäßig anerkenbare Rechnungen von Firmen, sondern lediglich eine Vielzahl von Materialrechnungen (größtenteils unter der vierhundert Euro Grenze), die über den Zeitraum der Sanierung angefallen seien, vorlegen habe können. Auch deswegen sei der Beschwerdeführer gegenüber einem gewerblichen Vermieter benachteiligt, der Sanierungen in Eigenregie (= aktivierte Eigenleistungen) durchführe.

Der Beschwerdeführer ersuche die Behörde die Ungleichbehandlung aufzuheben und die offenen Verlustabzüge aus den Vorjahren (KZ 462) i.H.v. € -21.556,77 uneingeschränkt anzuerkennen.

5. Da in der Beschwerde lediglich die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen behauptet wird, hat das Finanzamt dem Bundesfinanzgericht die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung zur Entscheidung vorgelegt.

6. Mit Verfügung des Geschäftsverteilungsausschusses des Bundesfinanzgerichts vom 29.04.2021 wurde der gegenständliche Akt dem bisher zuständig gewesenen Richter gemäß § 9 Abs 9 BFGG abgenommen und der Gerichtsabteilung XXXX zugewiesen.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Sachverhalt

1. Der Beschwerdeführer vermietet seit vielen Jahren ein Haus in L zu Wohnzwecken (siehe Einkommensteuererklärungen und undatierter Mietvertrag zwischen dem Beschwerdeführer und den Mietern A und B).

2. In den Jahren 2013 und 2014 hat der Beschwerdeführer das Haus selbst saniert (siehe Beschwerde vom 20.11.2017 und Kostenaufstellungen der Jahre 2013 und 2014).

3. Im Jahr 2013 erwirtschaftete der Beschwerdeführer einen Verlust aus Vermietung und Verpachtung iHv € 14.807,55 und im Jahr 2014 iHv € 10.897,02 (siehe Einkommensteuerbescheid 2013 vom 10.08.2015 und Einkommensteuerbescheid 2014 vom 08.01.2016).

4. Der Beschwerdeführer hat weder für das Jahr 2013 noch für das Jahr 2014 einen Antrag auf Verteilung der Instandhaltungsauswendungen iSv nicht regelmäßig jährlich anfallendem Aufwand auf zehn Jahre gestellt (siehe Einkommensteuererklärung 2013 vom 02.09.2014 und Einkommensteuererklärung 2014 vom 03.11.2015).

5. Im Jahr 2016 erwirtschaftete der Beschwerdeführer einen Gesamtbetrag der Einkünfte iHv € 1.876,83 (siehe Einkommensteuerbescheid 2016 vom 06.11.2017)

2. Beweiswürdigung

Der Sachverhalt ergibt sich aus den in Klammer angeführten Unterlagen und ist unstrittig.

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Abweisung)

1. Im vorliegenden Fall erachtet sich der Beschwerdeführer in seinem Recht auf Gleichbehandlung verletzt, da ein gewerblicher Vermieter einem solchen, der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erziele, nicht gleichgestellt sei; nur dem gewerblichen Vermieter stehe der Verlustabzug zu.

Unstrittig ist, dass der Beschwerdeführer mit der Vermietung des Hauses in L Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 EStG erzielt hat.

2. 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).

3. Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und von Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, soweit sie nicht zu den Einkünften iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 5 EStG 1988 gehören, sind gemäß § 28 Abs. 1 lit 1 EStG 1988 Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

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 gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 in der hier anzuwendenden Fassung BGBl I Nr. 112/2012 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.

Somit ist Instandhaltungsaufwand iSv nicht regelmäßig jährlich anfallendem Aufwand in jenem Jahr, in dem er anfällt (vgl. Jakom/Laudacher, EStG (2021) § 28 Rz 97), oder über Antrag auf zehn Jahre (bis 2015; ab 2016 auf 15 Jahre; vgl. § 124b Z 291 EStG 1988) verteilt als Werbungskosten absetzbar. Ein solcher Antrag soll verhindern, dass es bei Steuerpflichtigen mit geringeren anderen Einkünften zu nicht ausgleichbaren und nicht vortragsfähigen Verlusten kommt (vgl. Hofstätter/Reichel, EStG § 28⁶⁸ Rz 91).

4. Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 2 Abs. 3 Z 6 EStG 1988) gehören zu den außerbetrieblichen Einkünften; es ist somit der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten maßgeblich (vgl. § 2 Abs. 4 EStG 1988 sowie §§ 15 und 16 EStG 1988). Ein sich ergebender Überschuss der Werbungskosten über die Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung ist grundsätzlich im Rahmen des horizontalen und vertikalen Verlustausgleiches ausgleichsfähig (vgl. § 2 Abs. 2 EStG 1988).

5. Gemäß § 18 Abs 6 EStG 1988 idF BGBl I Nr. 117/2016 sind als Sonderausgaben auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur, wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung oder bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 ermitteln, durch ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, 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.

Mit dem Tatbestandsmerkmal "Buchführung" und der Bezugnahme auf die §§ 4 bis 14 EStG 1988 normiert das Gesetz in eindeutiger Weise, dass Verluste aus außerbetrieblichen Einkunftsarten (§ 2 Abs. 4 Z 2 EStG 1988) nicht im Wege des Verlustvortrages nach § 18 Abs 6

verwertet werden können (VwGH 28.05.2019, Ra 2018/15/0064; VwGH 24.04.2004, 2004/15/0043; Jakom/Peyerl, EStG (2021) § 18 Rz 168).

6. Bei den außerbetrieblichen Einkunftsarten gilt das Zufluss-/Abflussprinzip; somit werden Aufwendungen grundsätzlich in dem Jahr steuerwirksam, in dem die Ausgaben getätigt werden (§ 19 EStG 1988; Mayr/Hayden in Doralt, EStG¹⁸ § 19 Rz 3).

7. Der Verfassungsgerichtshof (VfGH) befasste sich schon mehrmals mit den verschiedenen Verlustausgleichs- und –vortragsbeschränkungen im betrieblichen und im außerbetrieblichen Bereich (VfGH E 1701/2016; VfGH E 801/2017 (nicht veröffentlicht); VfGH B 941/02; VfGH B 19/90; VfGH B 27/86), unter anderem auch bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung (VfGH B 1044/91; VfGH G 28/00; VfGH G 35/10).

Grundsätzlich hat der VfGH schon mehrfach hervorgehoben, dass es dem Gesetzgeber nicht verwehrt ist, Einkünfte aus verschiedenen Einkunftsarten unterschiedlich zu behandeln, jedoch nur insoweit, als eine verschiedenartige Besteuerung aus tatsächlichen Unterschieden zwischen den einzelnen Einkunftsarten abgeleitet werden kann (VfGH B 488/80; VfGH G 28/00).

Der VfGH hat in seinem Erkenntnis vom 10.12.1992, B 1044/91 in der Versagung des Verlustabzuges bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung keine Verletzung des Gleichheitssatzes erblicken können, da die Aufwendungen eines Vermieters durch die Abs. 2, 3 und 5 des § 28 EStG 1988 in der damals geltenden Fassung auf mehrere Jahre verteilt werden konnten und der Gesetzgeber damit ein der Einkunftsart angepasstes System der Berücksichtigung der Werbungskosten geschaffen hat.

Auch in seinem Erkenntnis vom 11.12.2003, G 28/00 erachtete der VfGH eine Sanierung der steuerrechtlichen Rechtslage (konkret der Abs. 2 und 3 des § 28 EStG 1988) als nicht notwendig. Wesentliche Bedeutung im der Einkunftsart angepassten System der Berücksichtigung der Werbungskosten bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung kommt den Verteilungsbestimmungen des § 28 Abs. 2 und 3 EStG 1988 zu, da diese weitgehend sicherstellen, dass hohe Werbungskosten, die allenfalls zu Verlusten führen würden, steuerwirksam werden oder gemacht werden können.

Allerdings erkannte der VfGH in seinem Erkenntnis vom 30.09.2010, G 35/10 angesichts des Fehlens eines hinreichend angepassten Systems der Verlustberücksichtigung für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung eine Unsachlichkeit der Beschränkung des Verlustabzugs auf betriebliche Einkünfte und hob die Wortfolge „wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden sind und“ in § 18 Abs. 6 EStG 1988 auf. Laut VfGH kann es durch die Nichtabzugsfähigkeit von Verlusten aus Vermietung und Verpachtung aus einem Vorjahr in den Folgejahren bei Betrachtung der maßgeblichen Einkunftsquelle dazu kommen, dass ein Einkommen zu versteuern ist, das gar nicht erzielt wurde. Diese Besteuerung trifft nicht nur

Härtefälle, sondern tritt immer dann auf, wenn im Zusammenhang mit einem Mietobjekt außerhalb des in § 28 EStG 1988 berücksichtigten Investitionsbereiches hohe laufende Kosten anfallen oder unvorhersehbare Schäden auftreten, die im Jahr des Anfalles (des Schadensereignisses) steuerlich als Werbungskosten im Wege einer Absetzung für außergewöhnliche technische Abnutzung berücksichtigt werden müssen. Auch in diesen Fällen dürften die Regelungen des § 28 EStG 1988, die lediglich eine Verteilungsmöglichkeit für bestimmte Investitionen vorsehen, nicht (mehr) geeignet sein, die Berücksichtigung hoher Werbungskosten in verfassungsrechtlich hinreichendem Maße zu gewährleisten. Der VfGH hielt dabei aber ausdrücklich fest, dass der Gesetzgeber eine Verfassungskonformität sowohl durch die Öffnung des Verlustvortrags für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, als auch durch die Einführung einer neuen Verteilungsregelung in § 28 EStG beseitigen kann (vgl. Lachmayr, ÖStZ 2017, 726), um das dieser Einkunftsart angepasste System der Verlustberücksichtigung (wieder) herzustellen.

In der Folge hat der Gesetzgeber von letzterer Möglichkeit Gebrauch gemacht 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. Damit hat der Gesetzgeber ein dieser Einkunftsart hinreichend angepasstes System der Verlustberücksichtigung geschaffen, das den Ausschluss der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vom Verlustvortrag zu rechtfertigen vermag (vgl. BFG 03.02.2021, RV/7104085/2015 betreffend die Verfassungsmäßigkeit des Ausschlusses des Verlustabzuges bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung; die Behandlung der Beschwerde zur Zahl E 985/2021 (nicht veröffentlicht) hat der VfGH mit Beschluss vom 22.09.2021 abgelehnt).

Auch wenn der VfGH verlangt hat, dass durch Verteilungsregeln sichergestellt sein muss, dass hohe laufende Aufwendungen grundsätzlich berücksichtigt werden können, wird es immer wieder Fälle geben, bei denen dennoch Verluste entstehen und diese mangels (ausreichender) anderer Einkünfte nicht ausgeglichen werden können. Dennoch in Einzelfällen vorkommende Verluste, die nicht im selben Jahr ausgeglichen werden können, können dabei offenbar typisierend in Kauf genommen werden (Lachmayr, ÖStZ 2017, 726).

8. Aus der Judikatur des VfGH ist keine Verpflichtung des Gesetzgebers abzuleiten, eine dem Verlustvortrag vergleichbare Verlustberücksichtigung bei allen Einkunftsarten vorzusehen. Grundsätzlich ist der Gesetzgeber bei der Einkommensbesteuerung gehalten, alle 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.

9. Die Einkunftsart Vermietung und Verpachtung ist 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.

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

Der Beschwerdeführer hat in den Jahren 2013 und 2014 unstrittig negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung erzielt. Diese können im angefochtenen Zeitraum nicht als Sonderausgaben abgezogen werden, da es sich um Verluste aus dem außerbetrieblichen Bereich handelt (§ 18 Abs. 6 EStG 1988).

11. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes wird die Höhe des Verlustes mit rechtskraftfähiger Wirkung im Einkommensteuerbescheid des Verlustjahres festgesetzt und wirkt der diesbezügliche Ausspruch auf ein späteres Verlustabzugsverfahren derart ein, dass der Verlustausspruch für den nachfolgenden Verlustvortrag betragsmäßig verbindlich wird (vgl. VwGH 25.06.2008, 2006/15/0085).

Betreffend das Vorbringen des Beschwerdeführers, ihm sei – im Gegensatz zu einem gewerblichen Vermieter – verwehrt, Eigenleistungen als Aufwand anzusetzen, wird darauf hingewiesen, dass die Eigenleistungen lediglich in den Jahren 2013 und 2014 zu höheren negativen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung geführt hätten; die Einkommensteuer der Jahre 2013 und 2014 ist jedoch nicht Gegenstand des hier anhängigen Verfahrens.

12. Hingewiesen wird noch darauf, dass der Beschwerdeführer betreffend die Instandhaltungsaufwendungen, die nicht regelmäßig jährlich anfallen, die Möglichkeit gehabt hätte, diese gemäß § 28 Abs. 2 EStG 1988 auf Antrag auf zehn bzw. ab 2016 fünfzehn Jahre zu verteilen. Von dieser Möglichkeit hat er jedoch keinen Gebrauch gemacht.

3.2. 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 29.06.2016, Ra 2016/05/0055 ua.). Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Linz, am 24. Mai 2022