

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Mag. Albert Salzmann in der Beschwerdesache R in Anschrift¹ vertreten durch RV in Anschrift² gegen die Bescheide des Finanzamt Linz vom 28.11.2014 betreffend

- Aufhebung des Körperschaftsteuerbescheides 2012 gem. § 299 BAO und
 - Körperschaftsteuer 2012
- zu Recht erkannt:

Die Beschwerde vom 23.12.2014 wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

1. Sachverhalt:

1.1. bisheriges Verwaltungsgeschehen

Die Beschwerdeführerin (Bf.) hat am 26.3.2014 die Körperschaftsteuererklärung für 2012 mittels FINANZOnline beim Finanzamt Linz (FA) eingereicht. Am 4.4.2014 wurde vom FA ein erklärungsgemäßer Körperschaftsteuerbescheid für 2012 erlassen.

Im Anschluss an ein Außenprüfungsverfahren gem. § 147 BAO wurde der o.g. Körperschaftsteuerbescheid mit Bescheid vom 28.11.2014 gem. § 299 BAO aufgehoben und mit gleichem Datum ein neuer Körperschaftsteuerbescheid für 2012 erlassen.

Mit Schreiben vom 23.12.2014 hat die Bf. Beschwerde gegen die Bescheide vom 28.11.2014 erhoben. Begründet wurde die Beschwerde mit der Verfassungswidrigkeit des im Streitfall anzuwendenden § 124b Z 212a EStG 1988. Weiter wird in der Beschwerde beantragt, keine Beschwerdevorentscheidung zu erlassen und die Bescheidbeschwerde unverzüglich dem Bundesfinanzgericht (BFG) zur Entscheidung vorzulegen.

Am 21.1.2015 hat das FA die Beschwerde dem BFG zur Entscheidung vorgelegt.

1.2. inhaltliche Vorbringen im Beschwerdeverfahren

1.2.1. Einleitung

Sowohl der entscheidungsrelevante Sachverhalt als auch die Bemessungsgrundlagen sind zwischen den Parteien des Beschwerdeverfahrens unstrittig. Strittig ist ausschließlich die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes.

1.2.2. unstrittiger Sachverhalt und Bemessungsgrundlagen

Die Bf. ist unbeschränkt haftende Gesellschafterin der R-OG und an dieser im Ausmaß von 24,714331 % beteiligt. Von der R-OG wurden mit Kaufvertrag vom 10.1.2012 Liegenschaften verkauft, wobei der anteilige Verkaufserlös der Bf. € 504.488,68 betragen hat. Weiter wurden mit Sacheinlagevertrag vom 2.2.2012 Liegenschaften mit einem anteiligen gemeinen Wert von € 8.123.180,13 aus der R-OG entnommen und in die S-GmbH bzw. in die I-GmbH eingelegt.

Dieser Sachverhalt wurde von der Bf. in der Körperschaftsteuererklärung 2012 als steuerfrei behandelt und samt zugrunde liegender Rechtsansicht in einer Beilage zur Körperschaftsteuererklärung 2012 offen gelegt.

1.2.3. Rechtsstandpunkt des FA

Im angefochtenen Körperschaftsteuerbescheid 2012 vom 28.11.2014 wird in der Begründung auf die über die Außenprüfung aufgenommene Niederschrift bzw. auf den Prüfungsbericht verwiesen. In der Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 14.11.2014 wird in Punkt 1 "R-OG" unter lit. c der (unstrittige) Sachverhalt und die entscheidungsrelevanten Bestimmungen in der jeweils geltenden Fassung dargestellt.

Das FA kommt in der Zusammenschau der entscheidungsrelevanten Bestimmungen, nämlich

- § 5 Abs. 1 iVm § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 **idF vor dem 1. StabG 2012**,
- § 5 Abs. 1 iVm § 124b Z 211 und 212 EStG 1988 **idF des 1. StabG 2012** und
- § 124b Z 212 und 212a EStG 1988 idF des AIFMG 2013,

zum Ergebnis, dass bei §-5-Ermittlern für Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme von Grund und Boden des Anlagevermögens sowohl vor dem 1. StabG 2012 als auch im Geltungsbereich des 1. StabG 2012 Steuerpflicht bestünde.

1.2.4. Rechtsstandpunkt der Bf.

In der Beschwerde rügt die Bf., dass die angefochtenen Bescheide auf einer verfassungswidrigen Gesetzesbestimmung beruhten und führt dazu begründend aus:

*"Nach § 124b Z 212 erster Satz **idF des 1. StabG 2012** (und des AbgÄG 2012, BGBl 2012 I 112) ist § 5 EStG **idF vor dem 1. StabG 2012** "letztmalig auf Wirtschaftsjahre*

anzuwenden, die vor dem 1. April 2012 enden". Deckt sich das Wirtschaftsjahr mit dem Kalenderjahr, so gilt § 5 EStG idF des 1. StabG 2012 bereits im Zeitraum 1.1. bis 31.3.2012. In diesem Zeitraum ist § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG idF vor dem 1. StabG 2012 nach § 124b Z 211 EStG idF des 1. StabG 2012 noch anzuwenden. Das bedeutet: Grund und Boden des Anlagevermögens kann im Zeitraum vom 1.1. bis 31.3.2012 auch bei einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG nach Ablauf der Spekulationsfrist steuerfrei veräußert werden."

Im Anschluss an diese Argumentation werden unter Verweis auf verschiedene Quellen die verschiedenen Rechtsansichten in der Literatur zur Auswirkung des 1. StabG auf die Steuerhängigkeit von Grund und Boden bei §-5-Ermittlern dargestellt:

- *Zorn (Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer - Kommentar, 53. Lieferung/Dezember 2012, § 5 Tz 7) und Beiser (Steuern - Ein systematischer Grundriss, 11 Auflage, Seite 70 ff; SWK 2013/7 383 ff; SWK 2013/12, 603 ff; ÖStZ 2013/435, 255 f) kämen zum gleichen Ergebnis wie die Bf.;*
- *Gunter Mayr (SWK 2013/11, 567 ff; SWK 2013/22, 962 ff) und Leitner/Urtz (ÖStZ 2013/344, 199 ff; ÖStZ 2013/436, 257 f) kämen zu einem anderen Ergebnis;*
- *Pircher (SWK 2013/19, 860 ff) wiederum weise nach, dass § 124b Z 212 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012 nicht teleologisch zu reduzieren sondern wortgetreu anzuwenden sei.*

Im Anschluss an die Darstellung der verschiedenen Literaturmeinungen zum 1. StabG 2012 vor der Erlassung des AIFMG 2013 (Alternative Investmentfonds Manager Gesetz), geht die Bf. auf den mit dem AIFMG 2013 neu geschaffenen § 124b Z 212a EStG 1988 ein:

"Das AIFMG ändert die Übergangsregeln des 1. StabG 2012: im neu eingefügten § 124b Z 212a EStG wird angeordnet, dass § 5 EStG idF 1. StabG 2012 erst "mit 1. April 2012 in Kraft" tritt. § 5 EStG Gewinnermittler sollen somit rückwirkend wieder schlechter gestellt werden als Gewinnermittler nach § 4 Abs. 1 oder 3 EStG oder nach § 17 EStG Pauschalierte.

In einem Rechtsstaat dürfen Abgabepflichtige auf das Gesetz vertrauen. Die Bindung der Finanzverwaltung an das Gesetz schafft nach dem Legalitätsprinzip des Art 18 B-VG Rechtssicherheit.

Gesetzliche Vorschriften, die (nachträglich) an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen knüpfen und dadurch die Rechtsposition der Steuerpflichtigen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtern, sind nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes gleichheitswidrig (Verstoß gegen das Sachlichkeitsgebot des Art 7 B-VG), wenn die Normunterworfenen durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht wurden und nicht etwa besondere Umstände eine solche Rückwirkung verlangen (etwa indem sie sich als notwendig erweisen, um andere Gleichheitswidrigkeiten zu vermeiden)(VfGH vom 5.10.1989, G 228/89, VfSlg 12.186).

Diese ständige Rechtsprechung des VfGH missachtet § 124b Z 212a EStG idF AIFMG 2013: Die durch das 1. StabG 2012 erreichte Gleichbehandlung von Grund und Boden bei allen Gewinnermittlungsarten wird rückwirkend zerstört."

Zur Untermauerung ihrer Rechtsansicht legt die Bf. der Beschwerde einen Aufsatz von Prof. Beiser bei, welcher sich mit der Problematik einer Rückwirkung im Zeitraum 1.1. bis 31.3.2012 sowie mit dem Ansatz fiktiver Anschaffungskosten bei § 5 Gewinnermittlung im Fall einer Veräußerung nach dem 31.3.2012 beschäftigt.

2. Rechtslage:

2.1. Rechtslage *idF* vor dem 1. StabG 2012

§ 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 lautet:

"... Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, sind nicht zu berücksichtigen."

§ 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988 lautet:

"Beim Übergang auf die Gewinnermittlung gemäß § 5 ist der Grund und Boden steuerneutral auf den Teilwert im Zeitpunkt des Wechsels auf oder abzuwerten."

§ 5 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

*"Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen. **§ 4 Abs. 1 letzter Satz ist jedoch nicht anzuwenden.** Beteiligt sich ein Gesellschafter als Mitunternehmer am Betrieb eines nach § 189 UGB rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden, gilt auch diese Gesellschaft als rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender. "*

2.2. Rechtslage *idF* des 1. StabG 2012 (BGBl 2012 I 2012/22):

§ 4 Abs. 1 letzter Satz EStG 1988 in der oben unter 2.1. genannten Fassung entfällt.

§ 4 Abs. 3 EStG 1988 lautet:

"Bei der Veräußerung von Grund und Boden des Anlagevermögens gilt Folgendes:

a) Der Veräußerungsgewinn kann pauschal nach § 30 Abs. 4 ermittelt werden, wenn der Grund und Boden am 31. März 2012 nicht steuerverfangen war.

...

c) Ein Auf- oder Abwertungsbetrag nach § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz, BGBl. I Nr. 22/2012, ist gewinnwirksam anzusetzen. Dabei kann § 30 Abs. 4 für Grund und Boden, der ohne Wechsel zur Gewinnermittlung nach § 5 zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen gewesen wäre, sinngemäß angewendet werden,

wobei an die Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlung tritt."

§ 5 Abs. 1 EStG 1988 lautet:

"Für die Gewinnermittlung jener Steuerpflichtigen, die nach § 189 UGB oder anderen bundesgesetzlichen Vorschriften der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen und die Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§ 23) beziehen, sind die unternehmensrechtlichen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend, außer zwingende steuerrechtliche Vorschriften treffen abweichende Regelungen. Die Widmung von Wirtschaftsgütern als gewillkürtes Betriebsvermögen ist zulässig. Beteiligt sich ein Gesellschafter als Mitunternehmer am Betrieb eines nach § 189 UGB rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden, gilt auch diese Gesellschaft als rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender."

§ 30 Abs. 4 erster Satz EStG 1988 lautet:

"Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte anzusetzen:..."

§ 124b Z 211 EStG 1988 lautet:

"§ 4 Abs. 1 letzter Satz und Abs. 3 letzter Satz, jeweils in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, sind letztmalig auf Wertveränderungen vor dem 1. April 2012 anzuwenden. ..."

§ 124b Z 212 EStG 1988 lautet:

"§ 4 Abs. 10 Z 3 und § 5 Abs. 1, jeweils in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, sind letztmalig auf Wirtschaftsjahre anzuwenden, die vor dem 1. April 2012 enden. ..."

2.3. Änderungen durch das AIFMG 2013 (BGBl I 2013/135)

§ 124b Z 212 EStG 1988 lautet:

"§ 4 Abs. 10 Z 3 in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, ist letztmalig anzuwenden, wenn der Wechsel der Gewinnermittlung vor dem 1. April 2012 erfolgt. ..."

§ 124b Z 212a EStG 1988 lautet:

"§ 5 Abs. 1 in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, tritt mit 1. April 2012 in Kraft."

3. Erwägungen und rechtliche Würdigung:

3.1. Grundsätzliches

Die von der Bf. behauptete Verfassungswidrigkeit des § 124b Z 212a EStG 1988 setzt voraus, dass dieser mit dem AIFMG 2013 eingeführten Bestimmung eine über eine bloße Klarstellung hinausgehende Bedeutung zukommt.

Sollte dies der Fall sein, wäre § 124b Z 212a EStG 1988 dann verfassungsrechtlich bedenklich, wenn es sich

- um eine rückwirkende Bestimmung handelt, die an bereits verwirklichte Sachverhalte nachträglich belastende Steuerfolgen knüpft, oder
- ein Verstoß gegen den Vertrauensschutz vorliegt.

3.2. klarstellende Wirkung des § 124b Z 212a EStG 1988

3.2.1. zeitlicher Ablauf des literarischen Diskurses

Das 1. StabG 2012 wurde am 31.3.2012 kundgemacht. Den Gesetzesmaterialien (ErlRV 1680 BlgNR 24. GP) ist iZm dem streitanhängigen Sachverhalt u.a. zu entnehmen:

"Zu Art. 2 (Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988): Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken sollen – unabhängig davon, ob es sich um betriebliche oder private Grundstücke handelt und auch unabhängig von der Behaltedauer – ertragsteuerlich erfasst werden. Bei Grundstücken des Betriebsvermögens soll auch die Gewinnermittlungsart in Zukunft keine Rolle mehr spielen. Der Veräußerungsgewinn soll entsprechend der Behandlung von Kapitalerträgen mit 25% besteuert werden. Bei privaten Grundstücken soll der Hauptwohnsitz von der Steuerpflicht ausgenommen werden. Für Grundstücke, die sich lange im Besitz des Verkäufers befunden haben, soll ein Inflationsabschlag vorgesehen werden, der den Veräußerungsgewinn bis auf die Hälfte kürzen kann. Hat bei einem Grundstück seit 1988 nach dem letzten entgeltlichen Erwerb eine Umwidmung von Grünland auf Bauland stattgefunden, soll der Veräußerungsgewinn pauschal mit 60% des Veräußerungserlöses angenommen werden. Ist ein Grundstück zum Zeitpunkt der Veräußerung nicht mehr steuerverfange und hat seit 1988 keine Umwidmung stattgefunden, soll der Veräußerungsgewinn pauschal mit 14% des Veräußerungserlöses angenommen werden. Der Steuerpflichtige soll allerdings in beiden Fällen die Bemessung nach dem tatsächlichen Veräußerungsgewinn beantragen können.

...

Veräußerung von Grundstücken des Betriebsvermögens: Gemäß der bisherigen Bestimmung in § 4 Abs. 1 und Abs. 3 letzter Satz bleiben Wertveränderung des Grund und Bodens unberücksichtigt. Diese Bestimmungen sollen entfallen. Damit wird auch die Veräußerung von Grund und Boden des Betriebsvermögens immer steuerlich erfasst. Mit dieser Änderung fällt auch die Unterscheidung zwischen der Gewinnermittlung nach § 5 Abs. 1 und der nach § 4 Abs. 1 bzw. Abs. 3 hinsichtlich des Grund und Bodens weg. ...

Bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 1 oder 3 ermitteln, kann abweichend von den allgemeinen betrieblichen Gewinnermittlungsvorschriften bei Grund und Boden des Anlagevermögens, der zum 31. März 2012 nicht mehr steuerverfange

war (Altvermögen), die Einkünftepauschalierung gemäß § 30 Abs. 4 entsprechend angewendet werden (§ 4 Abs. 3a Z 5). ...

Bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 5 ermitteln, tritt hinsichtlich der Methode der Veräußerungsgewinnermittlung keine Änderung zur bisherigen Rechtslage ein. Eine pauschale Einkünfteermittlung nach § 30 Abs. 4 ist ausgeschlossen. Allerdings ist auf die Veräußerung von Grund und Boden ab dem 1. April 2012 grundsätzlich der besondere Steuersatz in Höhe von 25% anzuwenden. Ein Inflationsabschlag im Sinne des § 30 Abs. 3 ist auch hier zu berücksichtigen, sodass gegebenenfalls eine Aufteilung des Veräußerungsgewinns auf Grund und Boden und Gebäude erforderlich sein kann. ..."

Weder in der Begutachtung, noch im Zuge der Gesetzwerdung, noch geraume Zeit nach der Kundmachung des 1. StabG 2012 ist nach Wahrnehmung des BFG in der Literatur oder Rechtsprechung die Rechtsansicht der Bf. vertreten worden.

In *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer - Kommentar (53.Lfg.; Dezember 2012), § 5 Tz. 7 wird erstmals von *Zorn* dargestellt, dass man bei wörtlicher Auslegung der Bestimmungen des § 124b Z 211 und 212 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012 zu folgendem Ergebnis kommt: *"Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 1. April 2012 enden, die aber noch Zeiträume (Monate) vor dem 1. April 2012 umfassen, besteht damit für Vorgänge (Verkäufe) vor dem 1. April 2012 keine gesetzliche Grundlage für die Besteuerung von Grund und Boden (des Anlagevermögens). Es gilt bereits § 5 idF 1. StabG 2012 und damit (mangels eines Ausschlusses) bis 31. März 2012 zusätzlich auch § 4 Abs 1 letzter Satz (alt) für die Gewinnermittlung nach § 5."*

Zorn erläutert dies dann anhand eines Beispiels. Demzufolge konnte ein §-5-Ermittler mit Bilanzstichtag 31.12.2012 im Zeitraum 1.1. bis 31.3.2012 Grund und Boden steuerfrei veräußern. Dieses Ergebnis wird von *Zorn* mit "Besteuerungslücke für Grund und Boden bei § 5 Ermittler" überschrieben.

Das Ergebnis von *Zorn* wurde von *Beiser* (SWK 7/2013 im März 2013) aufgegriffen und führte zu einem literarischen Diskurs, an dem sich *Gunter Mayr*, *Leitner/Urtz* und *Pircher* (siehe dazu die 1.2.4. angeführten Quellen) beteiligten.

3.2.2. redaktionelles Versehen oder Wille des Gesetzgebers

Insoweit in diesem Diskurs infrage gestellt wurde, ob es sich bei der legislativ nicht geglückten Übergangsregelung (zit. *Gunter Mayr*) des § 124b Z 212 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012 um ein Redaktionsversehen handelt oder mit dieser Bestimmung der (tatsächliche) Wille des Gesetzgebers zum Ausdruck gebracht wurde, hat diese Frage der Gesetzgeber mit dem AIFMG 2013 selbst beantwortet und § 124b Z 212 EStG 1988 geändert sowie eine neue Z 212a eingefügt. Den Gesetzesmaterialien zum AIFMG 2013 (ErlRV 2401 BlgNR 24. GP) ist u.a. zu entnehmen:

"Zu § 124b Z 212 und 212a: Mit diesen Änderungen wird ein Redaktionsversehen beseitigt. Damit wird klargestellt, dass auch bei Wirtschaftsjahren eine Aufwertung von Grund und Boden auf den höheren Teilwert im Zeitpunkt des Wechsels des

Gewinnermittlung von § 4 EStG 1988 auf § 5 EStG 1988 möglich ist, wenn deren Bilanzstichtag zB der 31.12.2011 ist und somit der Wechsel der Gewinnermittlung zum 1.1.2012 vorzunehmen ist.

Weiters wird klargestellt, dass § 5 Abs. 1 idF des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, mit 1.4.2012 in Kraft tritt und somit § 5 Abs. 1 idF vor dem 1. Stabilitätsgesetz mit Ablauf des 31.3.2012 außer Kraft tritt."

Auch wenn Erläuterungen zu Regierungsvorlagen keine normative Bedeutung zukommt, bieten diese im Rahmen der Interpretation des Gesetzes einen Hinweis auf das Verständnis des Gesetzes. In diesem Sinne war nach Ansicht des BFG bereits aus den oben unter 3.2.1. zitierten Teilen der Erläuterungen zur Regierungsvorlage des 1. StabG 2012 eindeutig erkennbar, dass das von Zorn dargestellte Ergebnis vom Gesetzgeber nicht gewollt war.

3.2.3. teleologische Reduktion oder wortgetreue Anwendung

Eine teleologische Reduktion einer Bestimmung ist nur zulässig wenn,

- eine planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes (echte Gesetzeslücke) vorliegt, und
- der verfassungsrechtliche Gleichheitssatz eine solche Reduktion erfordert.

3.2.3.1. planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes

Dass im gegenständlichen Fall eine echte Gesetzeslücke vorliegt, steht für das BFG außer Zweifel. Es wird dazu auf die obigen Ausführungen unter 3.2.2. verwiesen.

3.2.3.2. verfassungsrechtliche Notwendigkeit einer teleologischen Reduktion

Im Zusammenhang mit dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz ist festzustellen, dass die unterschiedliche Behandlung von Grund und Boden im Anlagevermögen je nach Art der Gewinnermittlung in der Rechtslage vor dem 1.1.2012 verfassungskonform war (VfGH 20.6.1994, B 473/92). Soweit für das gegenständliche Beschwerdeverfahren relevant, erkennt das BFG auch hinsichtlich der Zielsetzung der 1. StabG 2012, welche u.a. in der "Gleichbehandlung von Grund und Boden bei allen Gewinnermittlungsarten" besteht, keine verfassungsrechtlichen Bedenken.

In der Literatur (*Beiser, Pircher*) wurde zum 1. StabG 2012 einerseits die Meinung vertreten, dass - unabhängig vom tatsächlichen Willen des Gesetzgebers - die am Wortlaut orientierte Interpretation der beschwerderelevanten Bestimmungen zu einem verfassungskonformen Ergebnis führe und daher eine teleologische Reduktion des Gesetzeswortlautes unzulässig sei. Die wörtliche Auslegung des 1. StabG 2012 führe zu einer früheren und umfassenderen Gleichstellung der verschiedenen Gewinnermittlungsarten und damit zu einem "mehr" an Gleichheit.

Andererseits wurde in der Literatur (*Gunther Mayr, Leitner/Urtz*) die unterschiedlichen Folgen einer wörtlichen Interpretation auf die Gruppe der §-5-Ermittler dargestellt, welche ihrerseits willkürlich, unsachlich und daher gleichheitswidrig seien.

3.2.3.3 gleichheitswidrige Folgen in der Gruppe der §-5-Ermittler

Laut Information des Bundesministeriums für Finanzen haben im Veranlagungsjahr 2011 20.009 Abgabepflichtige den Gewinn gem. § 5 EStG ermittelt. Davon wiederum haben 5.277 Abgabepflichtige ein abweichendes Wirtschaftsjahr gewählt. Im Veranlagungsjahr 2012 haben 17.876 Abgabepflichtige den Gewinn gem. § 5 EStG ermittelt, wovon wiederum 4.989 ein abweichendes Wirtschaftsjahr gewählt haben. Aufgrund dieser Angaben ist davon auszugehen, dass mehrere hundert Abgabepflichtige als Bilanzstichtag den 31.3.2012 gewählt haben.

Sofern sich die verfassungsrechtlichen Bedenken auf den Umstand beziehen, dass bei wörtlicher Auslegung der beschwerderelevanten Bestimmungen es innerhalb der Gruppe der §-5-Ermittler vom Bilanzstichtag abhängig sei, ob der einzelne Abgabepflichtige länger oder kürzer von der "Möglichkeit des steuerfreien Grundstücksverkaufs" profitieren könne, ist dem entgegen zu halten, dass dies jeder Änderung des Einkommensteuergesetzes, die ab einem bestimmten Veranlagungsjahr in Kraft tritt, immanent ist. Eine Verfassungswidrigkeit per se kann das BFG darin nicht erkennen.

Allerdings ist es nach Ansicht des BFG verfassungsrechtlich bedenklich, dass jenen §-5-Ermittlern, welche als Bilanzstichtag den 31.3.2012 gewählt haben, diese "Möglichkeit" nie offen stand, weil deren Grund und Boden des Anlagevermögens am 31.3.2012 jedenfalls steuerverfangen war.

Nach Ansicht des BFG ist es mit dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz nicht vereinbar, dass bei wörtlicher Auslegung der beschwerderelevanten Bestimmungen des 1. StabG 2012 ausschließlich für §-5-Ermittler mit Bilanzstichtag 31.3. aufgrund der eindeutigen Gesetzeswortlautes des § 4 Abs. 3 lit. a und c EStG 1988 idF des 1. StabG 2012 die unstrittige Steuerhängigkeit von Grund und Boden zum 31.3.2012 zur Nichtanwendbarkeit des § 30 Abs. 4 EStG 1988 idF des 1. StabG führt.

Dementsprechend käme nur für §-5-Ermittler mit Bilanzstichtag 31.3.2012 u.a. die 86%-Pauschalregelung für die Anschaffungskosten von Grund und Boden nicht zur Anwendung (siehe Gesetzeswortlaut oben unter 2.2.). Eine sachliche Rechtfertigung dafür vermag das BFG nicht zu erkennen.

Nach Ansicht des BFG ist auch der Wertungsunterschied zwischen den Folgen des eindeutigen Gesetzeswortlautes des § 4 Abs. 3 lit c EStG 1988 **idF des** 1. StabG 2012 iVm § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a EStG 1988 **idF vor dem** 1. StabG 2012 (siehe Gesetzeswortlaut oben unter 2.1. und 2.2.) im Vergleich zum Ergebnis der wörtlichen Auslegung des § 124b Z 212 EStG 1988 **idF des** 1. StabG 2012 mit dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz nicht vereinbar:

- Einerseits ordnet das Gesetz bei bloßem Wechsel der Gewinnermittlungsart eines §-5-Ermittlers die steuerpflichtige Erfassung eines Auf- bzw. Abwertungsbetrages auf den Teilwert des Grund und Bodens zum Zeitpunkt des Wechsels der Gewinnermittlung an, was im gegenständlichen Fall auch für den Zeitraum zwischen 1.1. und 31.12.2012 gilt.
- Andererseits wäre bei wörtlicher Auslegung der beschwerderelevanten Bestimmungen des 1. StabG 2012 im streitanhängigen Beschwerdefall die steuerfreie Veräußerung des gleichen Grundstückes zwischen 1.1. und 31.3.2012 möglich.

Für diesen Wertungsunterschied vermag das BFG keine sachliche Rechtfertigung zu erkennen.

Demzufolge ist das Ergebnis der wörtlichen Auslegung des § 124b Z 212 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012 in mehrfacher Hinsicht nicht mit dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz vereinbar.

3.2.4. Notwendigkeit der teleologischen Reduktion

§ 124b Z 212 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012 ist insoweit planwidrig unvollständig, als diese Bestimmung überschießend ist. Mit der Bezugnahme auf § 5 Abs. 1 EStG 1988 wurden auch Veräußerungsvorgänge von Grund und Boden des Anlagevermögens bis zum 31.3.2012 erfasst. Das Ergebnis der wörtlichen Auslegung dieser Bestimmung ist in mehrfacher Hinsicht mit dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz nicht vereinbar. Es liegt eine echte Gesetzeslücke vor.

Im Sinne einer verfassungskonformen Interpretation des 1. StabG 2012 war daher § 124b Z 212 EStG 1988 idF 1. StabG 2012 teleologisch zu reduzieren. Durch die teleologische Reduktion des § 124b Z 212 erster Satz EStG 1988 idF des 1. StabG von " § 4 Abs. 10 Z 3 **und § 5 Abs. 1, jeweils in der Fassung...**" auf "**§ 4 Abs. 10 Z 3 in der Fassung...**" werden Veräußerungsvorgänge vor dem 1.4.2012 nicht mehr erfasst. Dieses Ergebnis entspricht auch dem offenkundigen Willen des Gesetzgebers.

Da das 1. StabG 2012 am 31.3.2012 kundgemacht wurde, wäre § 5 Abs. 1 EStG 1988 idF des 1. StabG am 1.4.2012 in Kraft getreten, ohne dass es einer gesonderten Inkraftsetzungsbestimmung bedurft hätte.

Mit dem AIFMG 2013 hat der Gesetzgeber die oben dargestellte teleologische Reduktion des § 124b Z 212 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012 in den Gesetzestext aufgenommen. Darüber hinaus wurde § 5 Abs. 1 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012 mit dem neu geschaffenen § 124b Z 212a EStG 1988 idF des AIFMG 2013 ausdrücklich mit 1.4.2012 in Kraft gesetzt.

Bei diesen beiden Maßnahmen des Gesetzgebers handelt es sich um bloße Klarstellungen, um die bis zu diesem Zeitpunkt durch Interpretation zu schließende echte Gesetzeslücke redaktionell im Gesetzestext zu schließen.

Eine verfassungswidrige Rückwirkung oder die Verletzung eines berechtigten Vertrauens in eine bestehende Rechtslage ist durch den § 124b Z 212a EStG 1988 idF des AIFMG 2013 nicht erfolgt.

3.3. Verfassungswidrigkeit des § 124b Z 212a EStG 1988 idF des AIFMG 2013

Aber selbst, wenn man davon ausginge, dass § 124b Z 212a EStG 1988 nicht bloß klarstellende Bedeutung zukommt, wäre für die Bf. nichts damit gewonnen. Würde man annehmen, dass es sich dabei um eine inhaltlich rückwirkende Gesetzesänderung handelt, dann wäre eine solche dem Gesetzgeber verfassungsrechtlich nur verwehrt, wenn diese Gesetzesänderung

- nachträglich an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Folgen anknüpft und dadurch die Rechtsposition der Abgabepflichtigen mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtert und
- die Abgabepflichtigen durch diesen Eingriff in einem berechtigten Vertrauen auf die bestehende Rechtslage enttäuscht werden und
- nicht besondere Umstände eine Rückwirkung verlangen (z.B.: um Gleichheitswidrigkeit zu vermeiden).

3.3.1. nachträglich belastende Besteuerungsfolgen für bereits verwirklichte Sachverhalte

Zum Zeitpunkt der Verwirklichung des Sachverhaltes (Grundstücksveräußerung am 10.1.2012 bzw. Sachentnahme und -einlage am 2.2.2012) waren diese Vorgänge unstrittig steuerpflichtig. Die von der Bf. behauptete Steuerfreiheit dieser Vorgänge wäre erst am Tag nach der Kundmachung des 1. StabG 2012 am 1.4.2012 in Kraft getreten und somit nach der Sachverhaltsverwirklichung. Da somit im Zeitpunkt der Verwirklichung für §-5-Ermittler nach der geltenden Rechtslage (= EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012) für die fraglichen Sachverhalte Steuerpflicht bestanden hat, sind sowohl die Gesetzesänderungen, die lt. Argumentation der Bf. zur Steuerfreiheit der o.g. Sachverhalte geführt haben, als auch die Reparatur der Gesetzeslücke nach Verwirklichung des Sachverhaltes erfolgt.

Somit sind keine "nachträglich" belastenden Besteuerungsfolgen für bereits verwirklichte Sachverhalte rückwirkend entstanden, weil zum Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung diese Besteuerungsfolgen bereits bestanden haben.

3.3.2. berechtigtes Vertrauen auf die Rechtslage

Der zeitliche Ablauf in der gegenständlichen Beschwerdesache stellt sich wie folgt dar:

- 10.1.2012 Verkauf von Grundstücken (zu diesem Zeitpunkt steuerpflichtig)
- 2.2.2012 Sachentnahme und -einlage (zu diesem Zeitpunkt steuerpflichtig)
- 31.3.2012 Kundmachung des 1. StabG 2012
- Dez. 2012 Zorn veröffentlicht Ergebnis der Wortinterpretation des § 124b Z 212 EStG

- März 2013 *Beiser* veröffentlicht seine Rechtsansicht zur Auslegung dieser Bestimmung
- 29.7.2013 Kundmachung des AIFMG 2013
- 26.3.2014 Einreichung der Körperschaftsteuererklärung 2012 durch die Bf.

Aus diesem Zeitablauf ist erkennbar, dass die Bf. auf die behauptete Rechtslage (Steuerfreiheit der strittigen Vorgänge iZm Grund und Boden des Anlagevermögens) weder vertraut hat noch vertrauen konnte, weil zum Zeitpunkt der Sachverhaltsverwirklichung diese Vorgänge für §-5-Ermittler steuerpflichtig waren.

Von der Bf. wurde die Körperschaftsteuererklärung 2012 zu einem Zeitpunkt eingereicht, zu dem der Gesetzgeber die Gesetzeslücke mit dem AIFMG 2013 bereits saniert hat. Demzufolge vermag das BFG auch zum Zeitpunkt der Einreichung der Abgabenerklärung kein enttäushtes Vertrauen auf eine bestehende Rechtslage zu erkennen.

Die zwischenzeitlich geführte literarische Diskussion ist nicht dazu geeignet, ein berechtigtes Vertrauen auf eine behauptete - und nach Ansicht des BFG nie existierende - Rechtslage zu begründen.

Nach Ansicht des BFG wurde nicht das berechnigte Vertrauen der Bf. auf eine tatsächliche Rechtslage enttäuscht, sondern die Hoffnung auf die nachträgliche Steuerfreiheit eines ursprünglich steuerpflichtigen Sachverhalts. Diese Hoffnung resultierte aus einer missglückten Gesetzesformulierung, dessen wörtliche Auslegung zu einem verfassungswidrigen und vom Gesetzgeber nicht gewollten Ergebnis führte und daher im Interpretationswege verfassungskonform auszulegen war.

3.3.3. besondere Umstände, die eine Rückwirkung verlangen

Die unter 3.2.3.3. dargestellten unterschiedlichen Rechtsfolgen innerhalb der Gruppe der §-5-Ermittler bewirken - ohne teleologische Reduktion - die Verfassungswidrigkeit des § 124b Z 212 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012. Diese Rechtsfolgen begründen nicht nur die Notwendigkeit einer teleologischen Reduktion sondern stellen besondere Umstände dar, die für sich eine Rückwirkung der Gesetzesänderung verlangen.

3.4. Zusammenfassung

§ 124b Z 212 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012 ist teleologisch zu reduzieren, um ein verfassungskonformes Auslegungsergebnis zu erreichen. Der Änderung dieser Bestimmung sowie der Neuschaffung des § 124b Z 212a EStG 1988 durch das AIFMG 2013 kommt bloß klarstellende Bedeutung zu und sind diese Gesetzesänderungen somit verfassungskonform.

Davon abgesehen war der Gesetzgeber berechnigt, die genannten Bestimmungen des AIFMG 2013 rückwirkend in Kraft zu setzen, weil

- keine nachträglich belastenden Besteuerungsfolgen damit verbunden waren,
- kein berechtigtes Vertrauen in die behauptete Rechtslage vorlag und

- besondere Umstände eine rückwirkende Gesetzesänderung verlangten.

Demzufolge war die Beschwerde vom 23.12.2014 unter Bezugnahme auf die oben genannten Bestimmungen und Ausführungen als unbegründet abzuweisen.

4. Zulässigkeit einer Revision:

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seiner Entscheidung auszusprechen, ob die Revision zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine 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 (Art. 133 Abs. 4 B-VG in Verbindung mit Art. 133 Abs. 9 B-VG und § 25a Abs. 1 VwGG).

Soweit Rechtsfragen für die hier zu klärenden Fragen entscheidungserheblich sind, sind sie durch höchstgerichtliche Rechtsprechung geklärt, nicht von grundsätzlicher Bedeutung oder die Auslegung des Gesetzes ist unstrittig.

Da die Bf. ausschließlich die Verfassungswidrigkeit einer in der gegenständlichen Beschwerdesache anzuwendenden Bestimmung behauptet, ist eine (ordentliche) Revision gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG an den VwGH nicht zulässig.

Salzburg-Aigen, am 9. Juni 2015