

VERFASSUNGSGERICHTSHOF

E 1156/2016-22

14. Juni 2017

BESCHLUSS

Der Verfassungsgerichtshof hat unter dem Vorsitz des
Präsidenten

Dr. Gerhart HOLZINGER,

in Anwesenheit der Vizepräsidentin

Dr. Brigitte BIERLEIN

und der Mitglieder

Dr. Markus ACHATZ,

Mag. Dr. Eleonore BERCHTOLD-OSTERMANN,

Dr. Sieglinde GAHLEITNER,

DDr. Christoph GRABENWARTER,

Dr. Christoph HERBST,

Dr. Michael HOLOUBEK,

Dr. Helmut HÖRTENHUBER,

Dr. Claudia KAHR,

Dr. Rudolf MÜLLER,

Dr. Johannes SCHNIZER und

Dr. Ingrid SIESS-SCHERZ

sowie des Ersatzmitgliedes

Dr. Nikolaus BACHLER

als Stimmführer, im Beisein der verfassungsrechtlichen Mitarbeiterin

Mag. Elisabeth HÖRTLEHNER

als Schriftführerin,

in der Beschwerdesache des ***** , ***** ,
**** , vertreten durch Rechtsanwalt MMag. Christian Mertens, Templ-
straße 6, 6020 Innsbruck, gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom
25. April 2016, Z RV/3100388/2015, in seiner heutigen nichtöffentlichen Sitzung
beschlossen:

- I. Gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. b B-VG wird die Verfassungsmäßigkeit der
Wortfolge "oder § 30a Abs. 1" in § 20 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 7. Juli
1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Ein-
kommensteuergesetz 1988 – EStG 1988), BGBl. Nr. 400 idF BGBl. I
Nr. 22/2012, und des § 30 Abs. 7 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 112/2012 von
Amts wegen geprüft.
- II. Das Beschwerdeverfahren wird nach Fällung der Entscheidung im Gesetzes-
prüfungsverfahren fortgesetzt werden.

Begründung

I. Sachverhalt, Beschwerde und Vorverfahren

1. Der Beschwerdeführer erwarb gemeinsam mit seinen drei Geschwistern im 1
Jahr 1996 im Wege der kridamäßigen Versteigerung aus der Verlassenschaft
nach seinem Vater eine Liegenschaft (samt Miteigentumsrecht an einem Hof-
raum) um ATS 1.452.500,- (€ 105.557,29). Der Übernahmsantrag wurde mit
Beschluss des Bezirksgerichtes Innsbruck vom 27. November 1996 genehmigt.
Mit Kaufvertrag vom 29. Jänner 2013 veräußerten der Beschwerdeführer und
seine Geschwister die Liegenschaft (samt Miteigentumsrecht) um € 100.000,-
(auf den Beschwerdeführer entfiel ein Viertel des Veräußerungserlöses).

In seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013 vom 16. Oktober 2014 2
erklärte der Beschwerdeführer Einkünfte aus selbständiger Arbeit iHv
€ 34.521,80. Aus Anlass eines Ergänzungsersuchens des Finanzamtes Innsbruck
teilte der Beschwerdeführer mit, dass ihm aus der Grundstücksveräußerung –
auf Grund der aliquoten Nebenkosten, der Finanzierungskosten sowie unter
Einrechnung eines Inflationsabschlages – ein (anteiliger) Verlust iHv € 12.348,25

erwachsen sei. Zur Berücksichtigung dieses Verlustes stellte er einen Antrag auf Regelbesteuerung gemäß § 30a Abs. 2 EStG 1988.

Mit Bescheid vom 11. März 2015 setzte das Finanzamt Innsbruck die Einkommensteuer für das Jahr 2013 fest, wobei der Verlust ohne die vom Beschwerdeführer bei der Ermittlung des Verlustes aus der Grundstücksveräußerung angesetzten anteiligen Finanzierungskosten iHv € 7.947,58 ermittelt wurde. Begründend führte das Finanzamt Innsbruck aus, dass ein Abzug von Werbungskosten bei Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht zulässig sei. Der dem Beschwerdeführer entstandene Verlust sei – unter Anwendung eines Inflationsabschlages von 14% – mit € 3.288,01 zu beziffern, wobei dieser Verlust gemäß § 30 Abs. 7 EStG 1988 nicht ausgleichsfähig sei. 3

2. Die dagegen erhobene Beschwerde wurde – auf Grund des vom Beschwerdeführer in Folge der abweisenden Beschwerdevorentscheidung des Finanzamtes Innsbruck gestellten Vorlageantrages – mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 25. April 2016 als unbegründet abgewiesen und eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 B-VG für unzulässig erklärt. 4

2.1. Nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes seien die Finanzierungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus der privaten Grundstücksveräußerung als Werbungskosten nicht abzugsfähig und könne der Verlust aus der Grundstücksveräußerung mit dem Gewinn aus selbständiger Arbeit im Wege der Regelbesteuerung nicht ausgeglichen werden. 5

2.2. Das vom Beschwerdeführer im Jahr 1996 (anteilig) erworbene Grundstück sei am 31. März 2012 nicht mehr steuerverfangen gewesen (Altvermögen). Die Einkünfte des Beschwerdeführers aus der im Jahr 2013 erfolgten privaten Grundstücksveräußerung seien über dessen Antrag nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 zu ermitteln. § 20 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I 22/2012 (1. Stabilitätsgesetz 2012) iVm § 30 Abs. 3 EStG 1988 idF BGBl. I 112/2012 (Abgabenänderungsgesetz 2012) normiere für den außerbetrieblichen Bereich ein grundsätzliches Abzugsverbot für Werbungskosten iZm mit der Veräußerung von Grundstücken. Als Werbungskosten könnten nach § 30 Abs. 3 EStG 1988 lediglich die für die Mitteilung oder Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer anfallenden Kosten, anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen sowie ein Inflationsabschlag abgezogen werden. Die vom Beschwerdeführer als Werbungskosten geltend gemachten Finanzierungskosten (iHv € 7.947,58) seien 6

dagegen nicht absetzbar. Der (vom Finanzamt Innsbruck mit € 3.288,01 beziferte) Verlust aus der privaten Grundstücksveräußerung sei im Übrigen gemäß § 30 Abs. 7 EStG 1988 auch im Fall der Ausübung der Regelbesteuerungsoption nicht mit Gewinnen aus selbständiger Arbeit ausgleichsfähig.

2.3. Den vom Beschwerdeführer gegen § 20 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I 22/2012 vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken tritt das Bundesfinanzgericht in seinem Erkenntnis mit folgender Begründung entgegen: 7

Der Beschwerdeführer vertrete die Ansicht, dass das in § 20 Abs. 2 EStG 1988 normierte Abzugsverbot für Werbungskosten nicht dem objektiven Nettoprinzip entspreche, da das Abzugsverbot an den besonderen Steuersatz des § 30a Abs. 1 EStG 1988 von 25% anknüpfe und dieser durch die Option zur Regelbesteuerung nach § 30a Abs. 2 EStG 1988 wegfalle. § 20 Abs. 2 EStG 1988 sei im Beschwerdefall jedoch nicht präjudiziell: Während in dem dem Beschluss des Verfassungsgerichtshofes vom 29. November 2014, G 137/2014 ua., zugrunde liegenden Fall ein (anteiliger) Gewinn aus einer privaten Grundstücksveräußerung gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 dem besonderen Steuersatz von 25% unterzogen worden sei, habe der Beschwerdeführer im vorliegenden Fall – unter Ausübung der Regelbesteuerungsoption des § 30a Abs. 2 EStG 1988 – einen (anteiligen) Verlust dem allgemeinen Steuertarif unterzogen. Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen seien jedoch ohnehin gemäß § 30 Abs. 7 EStG 1988 nicht ausgleichsfähig, sodass dahingestellt bleiben könne, ob die geltend gemachten Aufwendungen dem Abzugsverbot unterliegen würden. 8

2.4. Den vom Beschwerdeführer ob der Verfassungsmäßigkeit des § 30 Abs. 7 EStG 1988 idF BGBl. I 112/2012 vorgebrachten Bedenken tritt das Bundesfinanzgericht wie folgt entgegen: 9

Die eingeschränkte Verrechnung von Verlusten aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 Abs. 7 EStG 1988 idF vor dem Abgabenänderungsgesetz 2012) basiere auf der – vom Verfassungsgerichtshof als verfassungskonform erachteten (VfGH 9.6.1998, B 822/98) – eingeschränkten Verlustverrechnung von Spekulationseinkünften nach der vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 geltenden Rechtslage (§ 30 Abs. 4 letzter Satz EStG 1988 idF vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012). Nach der alten Rechtslage sei die Beschränkung des Verlustausgleichs auf die Verrech- 10

nung von positiven und negativen Spekulationseinkünften verfassungsrechtlich unbedenklich gewesen, weil dadurch vermieden worden sei, dass negative Einkünfte aus Spekulationsgeschäften – um die aus den übrigen Einkunftsarten resultierende Steuerbelastung zu senken – innerhalb, positive Einkünfte hingegen erst nach Ablauf der Spekulationsfrist realisiert worden seien. Der Beschwerdeführer habe sich nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes selbst jeder steuerlichen Gestaltungsmöglichkeit begeben, indem er die Veräußerung der im Jahr 1996 angeschafften Liegenschaft erst im Jahr 2013 und damit nach Ablauf der (zehnjährigen) Spekulationsfrist vorgenommen habe, weshalb er nicht in verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten verletzt sein könne.

3. Gegen diese Entscheidung richtet sich die vorliegende, auf Art. 144 B-VG gestützte Beschwerde, in der die Verletzung in näher bezeichneten verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten sowie in Rechten wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes (§ 20 Abs. 2 und § 30 Abs. 7 EStG 1988) behauptet und die kostenpflichtige Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses beantragt wird. Begründend wird im Wesentlichen Folgendes vorgebracht:

3.1. Führt private Grundstücksveräußerungen, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 anwendbar ist, in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, sei dieser nach § 30 Abs. 7 EStG 1988 nur zur Hälfte und ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen. Dies gelte nach der expliziten Anordnung des § 30 Abs. 7 zweiter Satz EStG 1988 auch im Fall der Ausübung der – vom Beschwerdeführer in Anspruch genommenen – Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs. 2 EStG 1988. Diese Ausnahme vom Grundsatz der Besteuerung des Gesamteinkommens nach § 2 Abs. 2 EStG 1988 führe im vorliegenden Fall zu einer zweifachen Einschränkung der allgemeinen Verlustausgleichsregelung des § 2 Abs. 2 EStG 1988: Zum einen könnten nach § 30 Abs. 7 EStG 1988 Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen nur mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden. Damit werde eine Verbindung zwischen zwei Einkunftsarten hergestellt, die "im geltenden Einkommensteuerrecht einmalig" sei und für die keine sachliche Rechtfertigung bestehe. Zum anderen sei der Umstand, dass Verluste aus Grundstücksveräußerungen nicht zur Gänze, sondern nur zu Hälfte ausgleichsfähig seien, als unsachlich zu bewerten.

Vor diesem Hintergrund seien die vom Verfassungsgerichtshof in seinem Beschluss vom 9. Juni 1998, B 822/98, zur Bestimmung des § 30 Abs. 4 letzter Satz

EStG 1988 idF vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 angestellten Überlegungen auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar. Vielmehr bestünden "gravierende Unterschiede" zwischen Einkünften aus Spekulationsgeschäften und Einkünften aus Grundstücksveräußerungen iSd § 30 EStG 1988. Während Spekulationsgeschäfte mit Wertpapieren sich durch ihre "Flexibilität" auszeichneten und unter Einsatz moderner Kommunikationsmittel jederzeit und global abgewickelt werden könnten, treffe dies auf den "Grundverkehr" nicht zu. Die steuerliche Gleichbehandlung der wirtschaftlichen Ergebnisse von Wertpapiergeschäften und Grundstücksveräußerungen sei insoweit als unsachlich zu bewerten.

3.2. Das zuständige Finanzamt habe den Abzug der im Zuge der Regelbesteuerung geltend gemachten Finanzierungskosten als Werbungskosten unter Hinweis auf § 20 Abs. 2 EStG 1988 abgelehnt. Das Bundesfinanzgericht habe ihm folgend die Auffassung vertreten, dass das Werbungskostenabzugsverbot auch in Fällen der Regelbesteuerung gelte. Daraus würden sich verfassungsrechtliche Bedenken gegen § 20 Abs. 2 EStG 1988 ergeben. Die Anwendung der Bestimmung habe im Fall der Regelbesteuerung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen zur Folge, dass – im Gegensatz zu den Einkunftsarten nach § 2 Abs. 3 Z 4 bis 7 EStG 1988, für die ein einheitlicher Werbungskostenbegriff gelte, der für die Einkünftermittlung maßgeblich sei – der Werbungskostenabzug einer Beschränkung unterliege, die das im Einkommensteuerrecht zentrale Leistungsfähigkeitsprinzip außer Betracht lasse. Eine sachliche Rechtfertigung für eine solche "Sonderregelung" sei nicht zu erkennen. 14

4. Die belangte Behörde des Verfahrens vor dem Verwaltungsgericht hat die Verwaltungsakten vorgelegt, von der Erstattung einer Gegenschrift jedoch abgesehen. 15

5. Das Bundesfinanzgericht hat die Gerichtsakten vorgelegt und eine Gegenschrift erstattet, in der es den Beschwerdebehauptungen Folgendes entgegenhält: 16

5.1. Hinsichtlich der behaupteten Verfassungswidrigkeit des § 30 Abs. 7 EStG 1988 steht das Bundesfinanzgericht auf dem Standpunkt, dass ein Verlustausgleich im Rahmen der außerbetrieblichen Einkünfte aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht uneingeschränkt gewährt werden müsse. Dies sei insbesondere dann 17

nicht erforderlich, wenn – wie im Fall des Beschwerdeführers – ein im Privatvermögen stehendes Grundstück vor dessen (mit Verlust erfolgter) Veräußerung nicht der Einkünfteerzielung aus Vermietung und Verpachtung gedient habe. Nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes (VfSlg. 19.185/2010) seien nämlich nur die im außerbetrieblichen Vermögen zu Vermietungszwecken gehaltenen Grundstücke mit im Betriebsvermögen gehaltenen Grundstücken gleichzuhalten. Bei der vom Beschwerdeführer (anteilig) veräußerten Liegenschaft handle es sich jedoch um kein Mietobjekt.

5.2. Die private Grundstücksveräußerung erfasse nach der neuen Rechtslage als Besteuerungsgegenstand nur die Veräußerungsvorgänge innerhalb eines Kalenderjahres und setze keine nachhaltige Tätigkeit voraus. Grund der Besteuerung sei die durch den Gewinn aus solchen Geschäften bewirkte – und nicht durch Verlustgeschäfte desselben Jahres verminderte – Leistungsfähigkeit. Insofern habe sich die Rechtslage gegenüber der – vom Verfassungsgerichtshof als verfassungskonform erachteten (VfGH 9.6.1998, B 822/98) – Vorgängerregelung des § 30 Abs. 4 letzter Satz EStG 1988 idF vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 nicht geändert. 18

5.3. Um zu vermeiden, dass negative Einkünfte generell vor, positive Einkünfte hingegen erst nach Ablauf der Spekulationsfrist realisiert würden, sei nach der alten Rechtslage ein horizontaler Verlustausgleich nur innerhalb der Spekulationsfrist des § 30 Abs. 1 Z 1 lit. a EStG 1988 idF vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 möglich gewesen. Im Hinblick auf die Veräußerung von Altvermögen, also von zum 31. März 2012 nicht mehr steuerverfangenen Liegenschaften, habe sich der Beschwerdeführer der Gestaltungsmöglichkeiten durch das Verstreichenlassen der Spekulationsfrist begeben. Betreffend die Verwertungsmöglichkeit von Verlusten aus privaten Grundstücksveräußerungen habe sich für den Beschwerdeführer durch Einführung des neuen Immobilienbesteuerungsregimes sohin nichts geändert. Dem Beschwerdeführer erwachse durch das Verlustausgleichsverbot des § 30 Abs. 7 EStG 1988 daher kein Nachteil gegenüber der vor dem 1. April 2012 geltenden Rechtslage. 19

5.4. Das Abzugsverbot für Werbungskosten nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 komme nur dort zum Tragen, wo § 30a Abs. 1 EStG 1988 auch tatsächlich angewendet worden sei. Im Rahmen der Schedulenbesteuerung könne das Abzugsverbot einerseits durch den relativ niedrigen linearen Tarif und andererseits durch die Nichteinbeziehung des Veräußerungsgewinnes in den Gesamtbetrag der Einkünfte 20

te und die Nichtberücksichtigung bei der Ermittlung des Einkommens gerechtfertigt werden. Für den Fall der Regelbesteuerung sei der besondere Steuersatz des § 30a Abs. 1 EStG 1988 hingegen nicht anwendbar, womit auch die Rechtfertigung für das Abzugsverbot entfalle. Ein Werbungskostenabzug sei daher nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes im Fall der Regelbesteuerung zulässig und in verfassungskonformer Auslegung geboten. Daraus sei aber für den Beschwerdeführer nichts zu gewinnen, da die Vorschrift des § 20 Abs. 2 EStG 1988 wegen des Verlustausgleichsverbotes nicht präjudiziell sei.

6. Der Bundesminister für Finanzen hat über Aufforderung des Verfassungsgerichtshofes eine Stellungnahme erstattet, in der er zu den in der Beschwerde vorgebrachten Bedenken – auf das Wesentlichste zusammengefasst – wie folgt Stellung bezieht: 21

Die Besteuerung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen erfolge in einem – der Besteuerung von Kapitalerträgen vergleichbaren – Schedulensystem zu einem Sondersteuersatz von 25%. Im Ausgleich zu dieser Begünstigung habe der Gesetzgeber zulässigerweise eine bloß eingeschränkte Verlustverwertungsmöglichkeit mit anderen Einkünften vorgesehen, um zu verhindern, dass Gewinne tarifbegünstigt innerhalb, Verluste hingegen steuermindernd außerhalb der Schedule wirksam werden. Die Möglichkeit, in die Regelbesteuerung zu optieren, stelle eine bloß zusätzliche Begünstigung dar, die verfassungsrechtlich nicht geboten erscheine. Gleichzeitig müsse es dann aber auch im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers liegen, eine zu starke Begünstigung zu verhindern, die eintreten würde, wenn die Regelbesteuerung dazu führte, dass Verluste aus Grundstücksveräußerungen generell steuermindernd wirksam wären. 22

§ 20 Abs. 2 EStG 1988 sei in Ermangelung eines unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhanges der Aufwendungen des Beschwerdeführers mit der Veräußerung im vorliegenden Fall nicht präjudiziell, da diese mit der Eigennutzung bzw. mit der Nutzung durch Dritte und daher nicht mit der Veräußerung in wirtschaftlichem Zusammenhang stünden. 23

7. Der Beschwerdeführer hat eine Replik erstattet. 24

II. Rechtslage

Die im vorliegenden Fall maßgebliche Rechtslage stellt sich wie folgt dar (die in Prüfung gezogene Wortfolge ist hervorgehoben): 25

1. § 20 EStG 1988 idF BGBl. I 22/2012 (1. Stabilitätsgesetz 2012) lautet auszugsweise: 26

"8. ABSCHNITT Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

§ 20. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

[...]

(2) Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit
– nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder
– Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 oder § 30a Abs. 1 anwendbar ist,
in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen."

2. §§ 30, 30a und 30b EStG 1988 idF BGBl. I 112/2012 (Abgabenänderungsgesetz 2012) lauten: 27

"Private Grundstücksveräußerungen

§ 30. (1) Private Grundstücksveräußerungen sind Veräußerungsgeschäfte von Grundstücken, soweit sie keinem Betriebsvermögen angehören. Der Begriff des Grundstückes umfasst Grund und Boden, Gebäude und Rechte, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen (grundstücksgleiche Rechte). Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

(2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte:

1. Aus der Veräußerung von Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit. b), wenn sie dem Veräußerer

a) ab der Anschaffung bis zur Veräußerung für mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird oder

b) innerhalb der letzten zehn Jahre vor der Veräußerung mindestens fünf Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben und der Hauptwohnsitz aufgegeben wird.

2. Aus der Veräußerung von selbst hergestellten Gebäuden, soweit sie innerhalb der letzten zehn Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben.

3. Aus der Veräußerung von Grundstücken infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs.

4. Aus Tauschvorgängen von Grundstücken im Rahmen eines Zusammenlegungs- oder Flurbereinigungsverfahrens im Sinne des Flurverfassungs-Grundsatzgesetzes 1951, BGBl. Nr. 103/1951, sowie im Rahmen behördlicher Maßnahmen zur besseren Gestaltung von Bauland, insbesondere nach den für die bessere Gestaltung von Bauland geltenden Vorschriften. Das in solchen Verfahren erworbene Grundstück tritt hinsichtlich aller für die Ermittlung der Einkünfte relevanter Umstände an die Stelle des hingegebenen Grundstückes.

(3) Als Einkünfte ist der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten anzusetzen. Die Anschaffungskosten sind um Herstellungsaufwendungen und Instandsetzungsaufwendungen zu erhöhen, soweit diese nicht bei der Ermittlung von Einkünften zu berücksichtigen waren. Die Anschaffungskosten sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit diese bei der Ermittlung von Einkünften abgezogen worden sind, sowie um die in § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Müssen Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden, sind die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen. Die Einkünfte sind zu vermindern um

– die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c anfallenden Kosten und um anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gemäß § 6 Z 12;

– 2% jährlich ab dem elften Jahr nach dem Zeitpunkt der Anschaffung oder späteren Umwidmung, höchstens jedoch um 50% (Inflationsabschlag); dies gilt nicht, soweit der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 4 nicht anwendbar ist.

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

1. Im Falle einer Umwidmung des Grundstückes nach dem 31. Dezember 1987 der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 40% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten. Als Umwidmung gilt eine Änderung der Widmung, die nach dem letzten entgeltlichen Erwerb stattgefunden hat und die erstmals eine Bebauung ermöglicht, die in ihrem Umfang im Wesentlichen der Widmung als Bauland oder Baufläche im Sinne der Landesge-

setze auf dem Gebiet der Raumordnung entspricht. Dies gilt auch für eine spätere Umwidmung in engem zeitlichem und wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Veräußerung.

2. In allen übrigen Fällen der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 86% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten.

Der Unterschiedsbetrag erhöht sich um die Hälfte der in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzten Herstellungsaufwendungen, soweit sie innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Veräußerung vom Steuerpflichtigen selbst oder im Fall der unentgeltlichen Übertragung von seinem Rechtsvorgänger geltend gemacht wurden.

(5) Auf Antrag können die Einkünfte statt nach Abs. 4 auch nach Abs. 3 ermittelt werden.

(6) Für die Anwendung des Abs. 4 gilt Folgendes:

a) Wurde bei einem Grundstück die Absetzung für Abnutzung gemäß § 16 Abs. 1 Z 8 von den fiktiven Anschaffungskosten bemessen und war es zum 31. März 2012 nicht mehr steuerverfänglich, sind die Einkünfte für Wertveränderungen vor und ab der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung gesondert zu ermitteln:

- Für Wertveränderungen bis zum Beginn der Einkünfteerzielung kann Abs. 4 angewendet werden, wobei an Stelle des Veräußerungserlöses die fiktiven Anschaffungskosten treten.
- Wertveränderungen ab dem Beginn der Einkünfteerzielung sind nach Abs. 3 zu ermitteln, wobei an Stelle der tatsächlichen Anschaffungskosten die fiktiven Anschaffungskosten treten. Für einen Inflationsabschlag ist auf den Zeitpunkt der erstmaligen Nutzung zur Einkünfteerzielung abzustellen.

b) Werden gemäß § 4 Abs. 10 Z 3 lit. a in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz, BGBl. I Nr. 22/2012, auf- oder abgewertete Grundstücke entnommen, gilt bei deren Veräußerung § 4 Abs. 3a Z 3 lit. c sinngemäß.

(7) Führen die privaten Grundstücksveräußerungen, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 anwendbar ist, in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, ist dieser zur Hälfte ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen. Dies gilt auch im Falle der Ausübung der Regelbesteuerungsoption (§ 30a Abs. 2).

(8) Die Einkommensteuer, die auf Grundstücksveräußerungen entfällt, wird im Ausmaß der sonst entstehenden Doppelbelastung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen auf Antrag ermäßigt oder erlassen, wenn der Steuerpflichtige infolge des Erwerbes der Grundstücke innerhalb der letzten drei Jahre Erbschafts- oder Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer oder Stiftungseinkommensteuer entrichtet hat.

Besonderer Steuersatz für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen

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

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

(3) Die Abs. 1 und 2 gelten auch für betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung, der Zuschreibung oder der Entnahme von Grundstücken. Dies gilt nicht:

1. Wenn das Grundstück dem Umlaufvermögen zuzurechnen ist. Wurde das veräußerte Grundstück in das Betriebsvermögen eingelegt, sind hinsichtlich des Unterschiedsbetrages zwischen dem Teilwert im Einlagezeitpunkt und den niedrigeren Anschaffungs- oder Herstellungskosten Abs. 1 und 2 anzuwenden; für Grund und Boden, der zum 31. März 2012 nicht steuerverfangen war, ist § 30 Abs. 4 anzuwenden, wobei an die Stelle des Veräußerungserlöses der Teilwert im Einlagezeitpunkt tritt.

2. Wenn ein Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken liegt. Z 1 zweiter und dritter Satz gelten entsprechend.

3. Soweit der Buchwert durch eine vor dem 1. April 2012 vorgenommene Teilwertabschreibung gemindert ist.

4. Soweit stille Reserven übertragen wurden, die vor dem 1. April 2012 aufgedeckt worden sind.

(4) Die Abs. 1 und 2 gelten nicht für Einkünfte, bei denen der Veräußerungserlös in Form einer Rente geleistet wird und diese nach Maßgabe des § 4 Abs. 3 oder des § 19 zu Einkünften führt.

Immobilienwertsteuer

§ 30b. (1) Für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen ist im Falle der Selbstberechnung gemäß § 30c Abs. 2 eine auf volle Euro abzurundende Steuer in Höhe von 25% der Bemessungsgrundlage zu entrichten (Immobilienwertsteuer). Die Immobilienwertsteuer ist spätestens am 15. Tag des auf den Kalendermonat des Zuflusses zweitfolgenden Kalendermonats zu leisten.

(2) Mit der Entrichtung der selbstberechneten Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter gilt die Einkommensteuer für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30 als abgegolten. Dies gilt jedoch nicht, wenn die der Selbstberechnung zugrunde liegenden Angaben des Steuerpflichtigen nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.

(3) Auf Antrag sind die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 30, für die eine selbstberechnete Immobilienertragsteuer entrichtet wurde, mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a zu veranlagern (Veranlagungsoption). Dabei ist die Immobilienertragsteuer auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten.

(4) Wird außer in den Fällen des § 30c Abs. 4 erster, dritter und vierter Teilstrich keine Immobilienertragsteuer entrichtet, ist vom Steuerpflichtigen eine auf volle Euro abzurundende besondere Vorauszahlung in Höhe von 25% der Bemessungsgrundlage zu entrichten. Abs. 1 letzter Satz gilt entsprechend.

(5) Abs. 1 und 4 gelten auch für betriebliche Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken, es sei denn, der besondere Steuersatz ist aufgrund des § 30a Abs. 3 Z 1 und 2 zumindest teilweise nicht anwendbar.

(6) Werden Anteile an Grundstücken durch sämtliche Wohnungseigentümer zum Zweck der Begründung von Wohnungseigentum an bisher allgemeinen Teilen der Liegenschaft gemäß § 2 Abs. 4 des Wohnungseigentumsgesetzes 2002, BGBl. I Nr. 70, veräußert, kann für die Berechnung der Immobilienertragsteuer sämtlicher Wohnungseigentümer der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös und den mit 40% des Veräußerungserlöses anzusetzenden Anschaffungskosten als Bemessungsgrundlage gemäß Abs. 1 angesetzt werden. Dies gilt nur, wenn die Veräußerung durch mehr als fünf Wohnungseigentümer erfolgt und der Veräußerungserlös insgesamt den Betrag von 150 000 Euro nicht übersteigt."

III. Bedenken des Gerichtshofes

1. Bei Behandlung der Beschwerde sind im Verfassungsgerichtshof Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit der Wortfolge "oder § 30a Abs. 1" in § 20 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I 22/2012 und des § 30 Abs. 7 EStG 1988 idF BGBl. I 112/2012 entstanden. 28

2. Der Verfassungsgerichtshof geht vorläufig davon aus, dass die Beschwerde zulässig ist, dass das Bundesfinanzgericht bei der Erlassung der angefochtenen Entscheidung die in Prüfung gezogene Wortfolge in § 20 Abs. 2 EStG 1988 sowie den § 30 Abs. 7 EStG 1988 zumindest denkmöglich angewendet hat und dass 29

auch der Verfassungsgerichtshof diese Bestimmungen bei seiner Entscheidung über die Beschwerde anzuwenden hätte.

3. Der Verfassungsgerichtshof hegt gegen die hiemit in Prüfung gezogenen Bestimmungen folgende Bedenken: 30

3.1. Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 hat der Gesetzgeber die bis zum Zeitpunkt seines Inkrafttretens lediglich im Rahmen des Spekulationstatbestandes (§ 30 Abs. 1 EStG 1988 idF vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012) erfassten Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen umfassend in die Einkommensbesteuerung einbezogen. Diese Einkünfte unterliegen seit dem 1. April 2012 unabhängig vom Ablauf einer Frist einem besonderen Steuersatz und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen zu berücksichtigen (§ 30a Abs. 1 EStG 1988). Mit der Entrichtung der selbstberechneten Immobilienertragsteuer gilt die Einkommensteuer für diese Einkünfte als abgegolten (§ 30b Abs. 1 EStG 1988). 31

Für die Ermittlung der Einkünfte bestimmt § 20 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I 22/2012, dass Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden dürfen, soweit sie mit Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 oder § 30a Abs. 1 EStG 1988 anwendbar ist, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Ferner sieht § 30 Abs. 7 EStG 1988 idF BGBl. I 112/2012 für Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen, auf die der besondere Steuersatz anwendbar ist, Einschränkungen hinsichtlich des Verlustausgleichs vor. Danach ist der Verlust aus privaten Grundstücksveräußerungen zur Hälfte ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen. 32

3.2. Damit hat der Gesetzgeber für diese Einkünfte – vergleichbar den Einkünften aus Kapitalvermögen – ein Sonderregime nach Art einer Schemabesteuerung geschaffen: Derartige Einkünfte werden nicht nach dem System einer synthetischen Einkommensteuer, dem das Einkommensteuergesetz 1988 im Grundsatz folgt (vgl. § 2 Abs. 2 und § 33 EStG 1988), in den Gesamtbetrag der Einkünfte einbezogen und dem allgemeinen progressiven Steuertarif unterworfen; vielmehr werden diese nach besonderen Vorschriften ermittelt und unterliegen einem besonderen, linearen Steuersatz. 33

Der Gesetzgeber sieht dabei in § 30a Abs. 2 EStG 1988 auch vor, dass anstelle des besonderen Steuersatzes auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden kann (Regelbesteuerungsoption). Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz für private Grundstücksveräußerungen unterliegen, angewendet werden. Nach den Materialien (vgl. die Erläut. zur RV 1680 BlgNR 24. GP, 10) ist auch in solchen Fällen der Regelbesteuerung das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 EStG 1988 zu beachten. Hinsichtlich der Einschränkungen beim Verlustausgleich bestimmt § 30 Abs. 7 letzter Satz EStG 1988, dass diese auch im Fall der Ausübung der Regelbesteuerungsoption gelten.

Ferner sieht § 30b Abs. 3 EStG 1988 vor, dass Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen, für die eine selbstberechnete Immobilienertragsteuer entrichtet wurde, auf Antrag mit dem besonderen Steuersatz zu veranlagten sind. Dabei ist die Immobilienertragsteuer auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten.

3.3. Der Verfassungsgerichtshof geht davon aus, dass der Gleichheitssatz dem Gesetzgeber nicht verbietet, für Einkünfte wie solche aus privaten Grundstücksveräußerungen im Rahmen der Einkommensbesteuerung ein besonderes Besteuerungssystem vorzusehen, zumal diese Einkünfte sich von laufend bezogenen Erwerbseinkünften in vielfacher Hinsicht (wie zB durch ihr sporadisches Anfallen und die Schlagartigkeit des Aufdeckens meist hoher, über einen längeren Zeitraum aufgebauter stiller Reserven) unterscheiden.

3.4. Bedenken sind beim Verfassungsgerichtshof anlässlich der Beschwerde allerdings hinsichtlich der in § 30 Abs. 7 EStG 1988 idF BGBl. 112/2012 vorgesehenen Beschränkung des Verlustausgleichs entstanden:

3.4.1. § 30 Abs. 7 EStG 1988 bestimmte in seiner Stammfassung (1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I 22/2012), dass Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen nur mit positiven Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen auszugleichen sind. Ein Verlustausgleich war somit nur für jene – seltenen – Fälle vorgesehen, in denen der Steuerpflichtige in jenem Jahr, in dem er ein Grundstück mit Verlust veräußerte, ein weiteres Grundstück mit Gewinn veräußerte. Der Gesetzgeber des Abgabenänderungsgesetzes 2012 hat diese Einschränkung des Verlustausgleiches insoweit gelockert, als er vorgesehen hat, dass ein im Kalenderjahr aus privaten Grundstücksveräußerungen insgesamt erwachsender

Verlust zur Hälfte ausschließlich mit im selben Jahr erzielten Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen ist. Damit wollte der Gesetzgeber den Verlustausgleich an jenen von Substanzverlusten aus Kapitalvermögen angleichen, die unter bestimmten Voraussetzungen ebenfalls mit Früchten aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden können (vgl. die Erläut. zur RV 1960 BlgNR 24. GP, 25).

Erzielt somit ein Steuerpflichtiger aus einer privaten Grundstücksveräußerung einen Verlust, so ist dieser nach der für den Beschwerdefall maßgeblichen Rechtslage in einem ersten Schritt mit positiven Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen auszugleichen; in einem zweiten Schritt ist ein verbleibender negativer Betrag zu halbieren und mit einem allfälligen positiven Saldo der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen. Ein verbleibender Verlustüberhang bleibt unberücksichtigt, zumal für negative Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen kein Verlustvortrag vorgesehen ist. 39

3.4.2. Vor Einführung der neuen Immobilienbesteuerung war die Verrechnung von Verlusten aus privaten Grundstücksveräußerungen derart eingeschränkt, dass nur Verluste, die innerhalb der Spekulationsfrist realisiert wurden und diese ausschließlich mit Gewinnen aus anderen Spekulationsgeschäften (und nicht auch mit anderen Einkünften im Rahmen der Ermittlung des Gesamtbetrages der Einkünfte) ausgeglichen werden konnten (vgl. § 30 Abs. 4 EStG 1988 idF vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012). Dass Verluste aus Spekulationsgeschäften nur eingeschränkt ausgeglichen werden konnten, begegnet keinen Bedenken, verfolgte die Regelung doch den Zweck, gezielten Gestaltungen (Verlustrealisation knapp vor Ablauf der Spekulationsfrist, Gewinnrealisation hingegen nach Ablauf der Frist) entgegenzuwirken. 40

3.4.3. Auch wenn diese Begründung für die Einschränkung des Verlustausgleichs angesichts einer nunmehr bestehenden generellen, vom Ablauf einer Frist unabhängigen Steuerpflicht von privaten Grundstücksveräußerungen auf die Rechtslage nach dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 nicht übertragbar ist, geht der Verfassungsgerichtshof davon aus, dass es der Gleichheitssatz dem Gesetzgeber dem Grunde nach nicht verbietet, Einschränkungen des Verlustausgleichs für Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen auch im neuen System vorzusehen: 41

Da positive Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen einem besonderen Steuersatz unterliegen und für diese Einkünfte die Einkommensteuer mit der Entrichtung der selbstberechneten Immobilienertragsteuer abgegolten ist (§ 30a Abs. 1 iVm § 30b Abs. 2 EStG 1988), begegnet es keinen verfassungsrechtlichen Bedenken, dass Verluste aus solchen Einkünften nicht im Rahmen der Ermittlung des Einkommens gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ausgleichsfähig sind. Das Rechtsinstitut des Verlustausgleichs gemäß § 2 Abs. 2 EStG 1988 ist Kennzeichen einer synthetischen Ermittlung des Einkommens (*Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹, 2013, Tz 24, 590) und erfordert somit nicht die Einbeziehung von Einkünften, die weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen sind.

42

Der Gleichheitssatz verbietet daher dem Gesetzgeber nicht, Einschränkungen des Verlustausgleichs auch für den Fall der Ausübung eines Regelbesteuerungsantrages vorzusehen: Mit dem Regelbesteuerungsantrag soll dem Steuerpflichtigen lediglich die Möglichkeit eröffnet werden, die Besteuerung positiver Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen an die progressive Tarifsteuer anzupassen, wenn diese niedriger als der von diesen Einkünften erhobene besondere Steuersatz ist (vgl. die Erläut. zur RV 1680 BlgNR 24. GP, 10). Der Verfassungsgerichtshof hegt daher keine Bedenken dagegen, dass der Gesetzgeber bei Vorliegen negativer Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen die Regelbesteuerung – und damit einen Ausgleich mit anderen, der Progression unterliegenden Einkünften – ausschließt.

43

Vor diesem Hintergrund handelt der Gesetzgeber im Rahmen seines rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes, wenn er für Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen einen Ausgleich mit Gewinnen aus privaten Grundstücksveräußerungen zulässt. Auch bestehen keine Bedenken, Einkünfte aus einem weiteren Grundstück, die nicht dem besonderen Steuersatz unterliegen, wie jene aus Vermietung und Verpachtung, zum Ausgleich zuzulassen, treten doch Verluste und Gewinne aus privaten Grundstücksveräußerungen eher selten in derselben Periode auf und blieben somit Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen ohne weitergehende Verrechnungsmöglichkeit mit anderen Einkünften aus Grundstücken steuerlich im Regelfall unberücksichtigt. Insofern steht die Einbeziehung von Vermietungseinkünften auch in einem sachlichen Zusammenhang mit der Besteuerung privater Grundstücksveräußerungen, als die Vorschrift einen Verlustausgleich nicht nur erlaubt, wenn aus einem weiteren im Privatvermögen befindlichen Grundstück positive Einkünfte aus dessen Veräußerung

44

erzielt werden, sondern auch, wenn in derselben Periode, in der der Verlust aus der Veräußerung eines privaten Grundstückes erzielt wird, aus einem weiteren privaten Grundstück Einkünfte aus dessen Nutzung im Rahmen einer als Vermietung und Verpachtung zu qualifizierenden Überlassung erzielt werden.

§ 30 Abs. 7 EStG 1988 dürfte aber seinem Wortlaut nach nicht nur den Ausgleich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung von Grundstücken erlauben: Die ohne Bezugnahme auf Grundstücke erfolgende Anknüpfung in § 30 Abs. 7 EStG 1988 an "Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung" bedingt anscheinend, dass auch solche Einkünfte zum Ausgleich berechtigen, die nach § 28 EStG 1988 zu den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gehören, ohne dass sie in einem sachlichen Zusammenhang mit einem privaten Grundstück stünden. Dies dürfte auf die Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Sachbegriffen gemäß § 28 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 (worunter etwa Betriebsverpachtungen fallen können) und die Überlassung oder Verwertung von Rechten gemäß § 28 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 (worunter u.a. die Einräumung von Werknutzungen iSd Urheberrechtsgesetzes und die Überlassung gewerblicher Schutzrechte fällt) zutreffen.

45

Ferner dürften Einkünfte aus Nutzungen von privaten Grundstücken, die nicht zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen (wie zB Einkünfte für die Einräumung eines Vorkaufsrechts oder für den Verzicht ein Grundstück zu bebauen), vom Verlustausgleich ausgeschlossen sein, obgleich sie unbestreitbar auf Grund von Leistungen erzielt werden, die zu außerbetrieblichen Einkünften führen, die in einem sachlichen Zusammenhang mit Grundstücken stehen, der jenem in den zum Verlustausgleich zugelassenen Fällen der Vermietung eines Grundstückes vergleichbar zu sein scheint.

46

Die Vorschrift des § 30 Abs. 7 EStG 1988 dürfte somit insofern zu unsachlichen Differenzierungen führen, als sie einerseits den Ausgleich von Verlusten mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzulassen scheint, die in keinem sachlichen Zusammenhang mit privaten Grundstücken stehen und andererseits Einkünfte vom Ausgleich auszuschließen scheint, die in einem sachlichen Zusammenhang mit privaten Grundstücken stehen, wenn diese nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu qualifizieren sind. Inwieweit diesen Bedenken im Rahmen einer verfassungskonformen Auslegung des Begriffs der Vermie-

47

tung und Verpachtung in § 30 Abs. 7 EStG 1988 Rechnung getragen werden kann, wird im Gesetzesprüfungsverfahren zu klären sein.

3.4.4. Hingegen hegt der Verfassungsgerichtshof keine Bedenken dagegen, dass dem allgemeinen Tarif unterliegende Einkünfte wie jene aus Vermietung und Verpachtung nur mit der Hälfte der negativen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen ausgeglichen werden können, unterliegen diese Einkünfte doch nicht einem besonderen Satz, sondern dem allgemeinen, progressiven Tarif, womit bei voller Berücksichtigung der negativen Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen eine unsystematische "Verrechnungsschiefelage" eintreten würde (vgl. die Erläut. zur RV 1960 BlgNR 24. GP, 25). 48

3.5. Bedenken sind beim Verfassungsgerichtshof anlässlich der Beschwerde aber auch hinsichtlich des Abzugsverbotes gemäß § 20 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 idF BGBl. I 22/2012 entstanden: 49

3.5.1. Mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 hat der Gesetzgeber in § 20 Abs. 2 EStG 1988 das Abzugsverbot für Aufwendungen und Ausgaben verankert, soweit sie in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit Einkünften stehen, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 anwendbar ist. Die Vorschrift schließt somit – sieht man von den in § 30 Abs. 3 EStG 1988 explizit zum Abzug zugelassenen, für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c EStG 1988 angefallenen Kosten ab – sämtliche Aufwendungen vom Abzug aus, die nach allgemeinen Grundsätzen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten von den Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen abzusetzen wären (vgl. VfGH 29.11.2014, G 137/2014 ua.). Dies soll auch dann gelten, wenn die Einkünfte auf Grund der Regelbesteuerungsoption des § 30a Abs. 2 EStG 1988 mit dem allgemeinen Steuertarif besteuert werden (vgl. die Erläut. zur RV 1680 BlgNR 24. GP, 10). 50

3.5.2. Unter das Abzugsverbot fallen etwa Kosten für Inserate, Verkäuferprovisionen an den Makler, vom Verkäufer übernommene Vertragserrichtungskosten, Kosten für Bewertungsgutachten sowie Fremdfinanzierungsaufwendungen, sofern das Grundstück nicht zur Einkünfterzielung verwendet wird und die Veräußerung auch nicht von der Besteuerung ausgenommen ist. Hingegen fallen nach der hA Aufwendungen dann nicht unter das Abzugsverbot, wenn sie zu den Anschaffungsnebenkosten des Grundstücks rechnen: Der Umstand, dass solche Aufwendungen die Anschaffungskosten erhöhen, bedingt ihre Abzugsfähigkeit 51

im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte (vgl. *Doralt/Ruppe*, Steuerrecht I¹¹, 2013, Tz 123). Dies gilt etwa für die entrichtete Grunderwerbsteuer, Aufschließungskosten sowie die vom Käufer übernommenen Maklerprovisionen und Vertragserrichtungskosten.

3.5.3. Soweit Aufwendungen, die im Zusammenhang mit einer Veräußerung anfallen, jenen wirtschaftlich gleichwertig sind, die im Zuge einer Anschaffung anfallen können, scheint deren unterschiedliche Behandlung hinsichtlich ihrer Abzugsfähigkeit den Gleichheitssatz zu verletzen (vgl. VfGH 14.6.2017, G 336/2016). Der Verfassungsgerichtshof vermag vorderhand keinen sachlichen Grund zu erkennen, der es rechtfertigen könnte, Aufwendungen, die in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer privaten Grundstücksveräußerung stehen, vom Abzug auszuschließen, wenn wirtschaftlich vergleichbare Aufwendungen im Rahmen von Anschaffungsnebenkosten abzugsfähig zu sein scheinen. 52

Soweit § 20 Abs. 2 EStG 1988 eine Abzugsfähigkeit von Fremdenkapitalaufwendungen ausschließt, dürfte das Abzugsverbot überdies dazu führen, dass ein Veräußerer, der das Wirtschaftsgut mit Fremdkapital angeschafft hat, insofern unsachlich benachteiligt wird, als er ungeachtet des größeren Aufwandes im Rahmen der Besteuerung privater Grundstücksveräußerungen ebenso belastet wird, wie ein Veräußerer, der das Grundstück eigenfinanziert angeschafft hat (vgl. VfSlg. 13.724/1994). 53

3.5.4. Anders als für die den besonderen Steuersätzen des § 27a EStG 1988 unterliegenden Kapitaleinkünfte ist das Abzugsverbot für Aufwendungen im Zusammenhang mit privaten Grundstücksveräußerungen nicht verfassungsrechtlich unangreifbar (vgl. VfSlg. 18.783/2009). Der Verfassungsgerichtshof übersieht hierbei nicht, dass für ein solches Abzugsverbot in einem Sonderregime, in dem Einkünfte einem besonderen Steuersatz unterliegen und nicht zum Gesamtbeitrag der Einkünfte rechnen, sachliche Gründe bestehen können. Selbst wenn solche Gründe bestehen sollten, hat der Gesetzgeber das Abzugsverbot jedoch in einer dem Gleichheitssatz entsprechenden Weise auszugestalten. Hievon kann nach der vorläufigen Annahme des Verfassungsgerichtshofes nicht ausgegangen werden, wenn für Aufwendungen, die im Rahmen der Anschaffungskosten anzusetzen sind, ein Abzugsverbot besteht, wenn sie im Rahmen einer Veräuße- 54

rung anfallen, oder wenn Finanzierungsaufwendungen vom Abzug ausgeschlossen sind.

Gründe der Steuererhebung dürften eine solche Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen, sieht doch § 30b Abs. 3 EStG 1988 die Möglichkeit eines Antrages auf Veranlagung unter Anwendung des besonderen Steuersatzes vor. Aufwendungen, die im Zuge der Selbstberechnung nicht berücksichtigt worden sind, können somit im Zuge einer Veranlagung unter Anwendung des besonderen Steuersatzes geltend gemacht werden. 55

3.5.5. Sollte das Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 für Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen, die einem besonderen Steuersatz unterliegen, hingegen sachlich begründet sein, wird im Gesetzesprüfungsverfahren ferner der Frage nachzugehen sein, ob diese Gründe das Abzugsverbot auch im Fall einer ausgeübten Regelbesteuerungsoption zu rechtfertigen vermögen. Dabei wird auch zu prüfen sein, inwieweit allfälligen Bedenken im Rahmen einer verfassungskonformen Interpretation (in diesem Sinn etwa *Ehrke-Rabel*, Verfassungsrechtliche Aspekte der Immobilienbesteuerung, in Ehrke-Rabel/Niemann (Hrsg.), Spezialfragen zur Immobilienbesteuerung, 2014, 101 [111 f.] mwN) Rechnung getragen werden kann. 56

IV. Ergebnis

1. Der Verfassungsgerichtshof hat daher beschlossen, die Wortfolge "oder § 30a Abs. 1" in § 20 Abs. 2 EStG 1988 idF BGBl. I 22/2012 und § 30 Abs. 7 EStG 1988 idF BGBl. I 112/2012 von Amts wegen auf ihre Verfassungsmäßigkeit zu prüfen. 57

2. Ob die Prozessvoraussetzungen vorliegen und die dargelegten Bedenken zutreffen, wird im Gesetzesprüfungsverfahren zu klären sein. 58

3. Dies konnte gemäß § 19 Abs. 4 VfGG ohne mündliche Verhandlung in nichtöffentlicher Sitzung beschlossen werden. 59

Wien, am 14. Juni 2017

Der Präsident:

Dr. HOLZINGER

Schriftführerin:

Mag. HÖRTLEHNER