

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R über die Beschwerde des Bf., vertreten durch die TU Pircher Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs-GmbH, vom 17. März 2015 gegen den Bescheid des Finanzamtes D vom 11. März 2015 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

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

Entscheidungsgründe

Mit der am 16. Oktober 2014 elektronisch eingereichten Einkommensteuererklärung für das Jahr 2013 erklärte der Abgabepflichtige (pauschalierte) Einkünfte aus selbständiger Arbeit von 34.521,80 €, andere Einkünfte wurden nicht erklärt. Nach einem Ergänzungsersuchen des Finanzamtes betreffend eine im Jahr 2013 erfolgte Grundstücksveräußerung teilte der Abgabepflichtige mit Schreiben vom 18. November 2014 mit, dass er und seine drei Geschwister die Liegenschaft in P, S-Straße, aus der Verlassenschaft nach ihrem Vater XY im Jahr 1996 im Wege einer Versteigerung erworben hätten. Die Liegenschaft sei am 31. Jänner 2013 veräußert worden. Der Ankaufspreis und die damit zusammenhängenden Nebenkosten wie auch der Verkaufserlös würden zu je 1/4 auf die vier Nachkommen des XY entfallen. Für den Abgabepflichtigen ergäbe sich ein anteiliger Verlust aus der Grundstücksveräußerung von

-12.348,25 €. Zur Berücksichtigung dieses Verlustes stellte der Abgabepflichtige den Antrag auf Regelbesteuerung gemäß § 30a Abs. 2 EStG 1988.

Am 11. März 2015 erließ das Finanzamt einen Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2013, mit dem die vom Abgabepflichtigen bei der Ermittlung des Verlustes aus der Grundstücksveräußerung angesetzten anteiligen Finanzierungskosten von 7.947,58 € nicht als Werbungskosten anerkannt wurden. Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 sei der Abzug von Werbungskosten bei Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen nicht zulässig. Die Einkünfte aus der Grundstücksveräußerung seien daher (nach Adaptierung des mit 14 % geltend gemachten Inflationsabschlages) aufgrund der ausgeübten Regelbesteuerungsoption lediglich mit -3.288,01 € zu erfassen, wobei dieser Verlust gemäß § 30 Abs. 7 EStG 1988 nicht ausgleichsfähig sei.

Gegen diesen Bescheid erhob der Abgabepflichtige am 17. März 2015 fristgerecht Beschwerde. Das Abzugsverbot von Werbungskosten gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 sei an den linearen Steuersatz von 25 % gebunden (*„...Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 oder § 30a Abs. 1 anwendbar ist,...“*). Durch die Option zur Regelbesteuerung (§ 27a Abs. 5 EStG 1988 oder § 30a Abs. 2 EStG 1988) erlösche die Anwendbarkeit des linearen Steuersatzes und der progressive Tarif greife.

Da das Abzugsverbot an den besonderen Steuersatz geknüpft sei, falle dieses durch die Option zur Regelbesteuerung weg. Das objektive Nettoprinzip könne somit durch eine Option zur Regelbesteuerung gewahrt werden, eine Durchbrechung ohne sachlich zwingende Notwendigkeit würde gegen das Recht der Gleichbehandlung verstoßen. Im Fall des Abgabepflichtigen bedeute dies, dass auch die Schuldzinsen und Finanzierungskosten berücksichtigt werden müssten und somit der Antrag auf Regelbesteuerung zu einem verwertbaren Verlust von -12.348,25 € führe. Er stelle daher den Antrag auf Berücksichtigung der Werbungskosten im Zusammenhang mit dem Regelbesteuerungsantrag.

Zur weiteren Begründung berief sich der Abgabepflichtige auf den Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 23.6.2014, RN/7100002/2014, in dem die Auffassung vertreten werde, dass das Abzugsverbot für Werbungskosten nicht dem objektiven Nettoprinzip entspreche. In diesem Zusammenhang stellte der Abgabepflichtige auch den Antrag, dass von der Verlustausgleichsbeschränkung mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung abgesehen werde und der Verlustausgleich im Sinne des objektiven Nettoprinzips uneingeschränkt angesehen werde.

Am 26. März 2015 erließ das Finanzamt eine abweisende Beschwerdevorentscheidung. Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 sei der Abzug von Werbungskosten bei Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen nicht zulässig. Das Abzugsverbot bleibe auch trotz Regelbesteuerungsoption aufrecht.

Am 14. April 2015 stellte der Abgabepflichtige fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über die Bescheidbeschwerde durch das Verwaltungsgericht, worin er das Beschwerdevorbringen wiederholte.

Das Bundesfinanzgericht hat über die Beschwerde erwogen:

1) Der Beschwerdeführer (Bf.) erzielte im Jahr 2013 (pauschalierte) Einkünfte aus selbständiger Arbeit von 34.521,80 € und darüber hinaus (anteilige) Einkünfte aus einer privaten Grundstücksveräußerung, der folgender Sachverhalt zugrunde liegt: Der Bf. und seine drei Geschwister waren Miteigentümer zu je einem 1/4 Anteil der Liegenschaft in EZ a GB b mit der Lageadresse P, S-Straße. (Mit dem Eigentum an dieser Liegenschaft war auch das Miteigentumsrecht zu 1/3 Anteil am Hofraum GSt-Nr. c in EZ d GB b verbunden.) Der Bf. und seine drei Geschwister übernahmen diese Liegenschaft (mitsamt dem damit verbundenen Miteigentumsrecht) aus der Verlassenschaft nach ihrem Vater XY im Wege einer kridamäßigen Versteigerung um den Preis von insgesamt 1,452.500,00 ATS. Der Übernahmsantrag des Bf. und seiner drei Geschwister wurde vom Bezirksgericht D mit Beschluss vom **27. November 1996**, GZ. e, genehmigt. Die Geschwister hatten auch die dem betreibenden Gläubiger bis zur Erstellung des Übernahmsantrages aufgelaufenen und mit insgesamt 30.934,80 ATS bestimmten Kosten zu tragen.

Mit Kaufvertrag vom **29. Jänner 2013** wurde die Liegenschaft in EZ a GB b (mitsamt dem damit verbundenen Miteigentumsrecht) vom Bf. und seinen drei Geschwistern an AA um 100.000,00 € verkauft. Der Bf. setzte den Ankaufspreis und die damit zusammenhängenden Nebenkosten wie auch den Verkaufserlös zu 1/4 als auf ihn entfallend an und ermittelte die (anteiligen) Einkünfte aus der privaten Grundstücksveräußerung wie folgt:

	Gesamtbetrag ATS	Gesamtbetrag EUR	Anteil Bf. EUR
Verkaufserlös		100.000,00	25.000,00
Kaufpreis	1,452.500,00	105.557,29	-26.389,32
Grunderwerbsteuer	50.837,50	3.694,51	-923,63

Eintragungsgebühr	508,38	36,95	-9,24
Nebenkosten	30.934,80	2.248,12	-562,03
Finanzierungskosten			-7.947,58
Zwischensumme			-10.831,80
Inflationsabschlag (14 %)			-1.516,45
Verlust aus der Grundstücksveräußerung			-12.348,25

Zur Berücksichtigung des anteiligen Verlustes aus der Grundstücksveräußerung stellte der Bf. den Antrag auf Regelbesteuerung gemäß § 30a Abs. 2 EStG 1988. Das Finanzamt ließ einen Abzug der Finanzierungskosten als Werbungskosten gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht zu und kürzte den anteiligen Verlust aus der Grundstücksveräußerung wie folgt:

	Berechnung Bf. EUR	Berechnung Finanzamt EUR
Verkaufserlös	25.000,00	25.000,00
Kaufpreis	-26.389,32	-26.389,32
Grunderwerbsteuer	-923,63	-923,63
Eintragungsgebühr	-9,24	-9,24

Nebenkosten	-562,03	-562,03
Finanzierungskosten	-7.947,58	0,00
Zwischensumme	-10.831,80	-2.884,22
Inflationsabschlag (14 %)	-1.516,45	-403,79
Verlust aus der Grundstücksveräußerung	-12.348,25	-3.288,01

2) Der vorstehende Sachverhalt ergibt sich unbestritten aus dem vorliegenden Akteninhalt, insbesondere aus dem Beschluss des Bezirksgerichtes D vom 27. November 1996, GZ. e, zur Genehmigung des Übernahmsantrages und dem Kaufvertrag vom 29. Jänner 2013. Streit besteht nun darüber, ob die Finanzierungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus der privaten Grundstücksveräußerung als Werbungskosten abgezogen werden können und ob der sich ergebende Verlust aus der Grundstücksveräußerung mit dem Gewinn des Bf. aus selbständiger Arbeit im Wege der Regelbesteuerung ausgeglichen werden kann.

3) Die im Beschwerdefall maßgebenden Bestimmungen lauten wie folgt:

Gemäß § 2 Abs. 3 EStG 1988 unterliegen der Einkommensteuer neben anderen Einkünften auch sonstige Einkünfte im Sinne des § 29 EStG 1988. Sonstige Einkünfte sind gemäß § 29 Z 2 EStG 1988 in der ab 1. April 2012 anzuwendenden Fassung des 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30 EStG 1988) und aus Spekulationsgeschäften (§ 31 EStG 1988).

Gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 in der ab 15. Dezember 2012 anzuwendenden Fassung des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, sind private Grundstücksveräußerungen 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 EStG 1988 sinngemäß anzuwenden.

Gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 in der ab 1. April 2012 anzuwendenden Fassung des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, ist als Einkünfte 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 EStG 1988 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 EStG 1988 anfallenden Kosten und um anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gemäß § 6 Z 12 EStG 1988;
- 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 EStG 1988 nicht anwendbar ist.

Gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 in der ab 1. April 2012 anzuwendenden Fassung des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, sind, soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, 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 Landesgesetze 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 EStG 1988 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.

Gemäß § 30 Abs. 5 EStG 1988 in der ab 1. April 2012 anzuwendenden Fassung des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, können auf Antrag die Einkünfte statt nach Abs. 4 auch nach Abs. 3 ermittelt werden.

Führen die privaten Grundstücksveräußerungen, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 anwendbar ist, in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, ist dieser gemäß § 30 Abs. 7 EStG 1988 in der Fassung des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, zur Hälfte ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen. Dies gilt auch im Falle der Ausübung der Regelbesteuerungsoption (§ 30a Abs. 2 EStG 1988). § 30 Abs. 7 EStG 1988 ist erstmals bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 2012 anzuwenden (§ 124b Z 234 EStG 1988).

Gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 in der ab 1. April 2012 anzuwendenden Fassung des 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, unterliegen Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 EStG 1988 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 EStG 1988) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs. 2) anzuwenden ist.

Gemäß § 30a Abs. 2 EStG 1988 in der ab 1. April 2012 anzuwendenden Fassung des 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, kann anstelle des besonderen Steuersatzes von 25 % 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.

Gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988 in der ab 1. April 2012 anzuwendenden Fassung des 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, 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.

4) Gemäß Art. 18 Abs. 1 B-VG darf die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden. Diese Verfassungsbestimmung stellt den Angelpunkt für das im B-VG normierte Verhältnis zwischen Gesetz und Vollziehung dar. Damit ist - als wesentliches Element des rechtsstaatlichen Prinzips - die Bindung der gesamten Vollziehung (Verwaltung und Gerichtsbarkeit) an das Gesetz angeordnet (Legalitätsprinzip; siehe Walter-Mayer, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts, 6. Aufl., Wien 1988, Rz 569).

Der streitgegenständlichen privaten Grundstücksveräußerung liegt ein Grundstück zugrunde, das vom Bf. und seinen drei Geschwistern bereits im Jahr 1996 angeschafft wurde und damit am 31. März 2012 nicht mehr steuerverfangen war (Altvermögen). Die Einkünfte aus der privaten Grundstücksveräußerung wurden vom Bf. - über Antrag (vgl. das Schreiben vom 18. November 2014) - im Wege der Regeleinkünfteermittlung des § 30 Abs. 3 EStG 1988 ermittelt. Solcherart ermittelte er einen (anteiligen) Verlust aus der Grundstücksveräußerung von -12.348,25 €, für den - über Antrag (vgl. das Schreiben vom 18. November 2014) - der allgemeine Steuertarif angewendet werden sollte (Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs. 2 EStG 1988).

§20 Abs. 2 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, in Verbindung mit § 30 Abs. 3 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, normiert für den außerbetrieblichen Bereich ein grundsätzliches Abzugsverbot für Werbungskosten anlässlich der Veräußerung von Grundstücken. Als Werbungskosten können (zufolge § 30 Abs. 3 erster und zweiter Teilstich EStG 1988) nur noch die für die Mitteilung oder Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer anfallenden Kosten, anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen sowie der Inflationsabschlag abgezogen werden. Die vom Bf. als Werbungskosten geltend gemachten Finanzierungskosten (von 7.947,58 €) sind daher nicht absetzbar. Der vom Finanzamt solcherart adaptierte Verlust aus der privaten Grundstücksveräußerung (von -3.288,01 €) ist gemäß § 30 Abs. 7 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, nicht mit dem Gewinn des Bf. aus selbständiger Arbeit ausgleichsfähig. Dem Beschwerdebegehren kann daher aufgrund der anzuwendenden Rechtslage nicht entsprochen werden.

5) Was die vom Bf. eingewendeten verfassungsrechtlichen Bedenken betrifft, ist von folgenden Überlegungen auszugehen:

5.1) Der Bf. vertrat 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 % geknüpft sei, falle dieses durch die Option zur Regelbesteuerung (§ 30a Abs. 2 EStG 1988) weg. Das objektive Nettoprinzip könne somit durch eine Option zur Regelbesteuerung gewahrt werden, eine Durchbrechung ohne sachlich zwingende Notwendigkeit würde gegen das Recht der Gleichbehandlung verstoßen. Im Fall des Bf. bedeute dies, dass auch die Schuldzinsen und Finanzierungskosten berücksichtigt werden müssten und somit der Antrag auf Regelbesteuerung zu einem verwertbaren Verlust von -12.348,25 € führe. Zur weiteren Begründung berief sich der Bf. auf den Beschluss des Bundesfinanzgerichtes vom 23.6.2014, RN/7100002/2014.

5.2) Dem Normenprüfungsverfahren vor dem VfGH, RN/7100002/2014, lag der Sachverhalt zugrunde, dass der Abgabepflichtige aus der Fremdfinanzierung der Anschaffungskosten eines Grundstückes mittels Fremdwährungskredits einen beträchtlichen Kursverlust erlitten hatte,

den er bei der Ermittlung der Einkünfte anlässlich der Veräußerung dieses Grundstückes auf Grund der gesetzlichen Neuregelung des § 20 Abs. 2 EStG 1988 nicht in Abzug bringen durfte. Das Bundesfinanzgericht hegte Bedenken, dass das mit dem 1. StabG 2012 im außerbetrieblichen Bereich ab 1. April 2012 eingeführte grundsätzliche Abzugsverbot für Werbungskosten anlässlich der privaten Grundstücksveräußerung den verfassungsrechtlichen Vorgaben im Hinblick auf das objektive Nettoprinzip und den Vertrauensschutz nicht gerecht werde. Das Bundesfinanzgericht beantragte daher die Aufhebung der Wortfolge „oder § 30a Abs. 1“ in § 20 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 idF des 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, damit Finanzierungskosten des dem Erwerb des Grundstückes dienenden Kredits vom Veräußerungsgewinn weiterhin abgezogen werden können.

Der VfGH hat den Antrag des Bundesfinanzgerichtes auf Aufhebung der Wortfolge „oder § 30a Abs. 1“ in § 20 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 idF des 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, allerdings mit Beschluss vom 29.11.2014, G 137/2014 ua, mangels Präjudizialität zurückgewiesen. Kursverluste, die im Zusammenhang mit einem Fremdwährungskredit anfallen, der für die Anschaffung eines Grundstückes aufgenommen wurde, werden nicht vom Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 erfasst, da sie - anders als Schuldzinsen für Fremdkapital - nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einkünften aus der Veräußerung des Grundstückes stehen. Kursverluste stellen kein Entgelt für die Nutzung oder Beschaffung des Fremdkapitals dar, sondern dienen der Tilgung des Fremdkapitals.

Derartige Kursverluste sind daher nach der Rechtsprechung des VwGH nicht als Werbungskosten von den Einnahmen aus dem fremdfinanzierten Wirtschaftsgut abzugsfähig. Vor diesem Hintergrund ist aber eine Anwendung des Abzugsverbotes nach § 20 Abs. 2 EStG 1988 auf Kursverluste denkunmöglich: Die Anwendbarkeit des Abzugsverbotes setzt voraus, dass die betreffenden Aufwendungen dem Grunde nach als abzugsfähige Werbungskosten (§ 16 Abs. 1 EStG 1988) in Betracht kämen. Für Kursverluste anlässlich der Tilgung eines Fremdwährungskredites, die aus der marktbedingten Kursentwicklung der Währung im Zeitraum zwischen Aufnahme und Tilgung des Kredites resultieren, kommt ein solcher Abzug nicht in Betracht. Entgegen der Auffassung des Bundesfinanzgerichtes kann daher nicht davon ausgegangen werden, dass es die angefochtene Wortfolge anzuwenden hätte.

5.3) Da der Antrag des Bundesfinanzgerichtes lt. Beschluss vom 23.6.2014, RN/7100002/2014, vom VfGH mangels Präjudizialität der angefochtenen Wortfolge als unzulässig zurückgewiesen wurde, lässt sich für den Bf. durch seinen Verweis auf dieses Normenprüfungsverfahren zur behaupteten Verfassungswidrigkeit des § 20 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 idF des 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, nichts gewinnen. Im Übrigen ist festzuhalten, dass der diesem Antrag zugrunde liegende Sachverhalt mit dem Sachverhalt des vorliegenden Beschwerdefalles nicht vergleichbar ist. So erklärte der Abgabepflichtige dem Beschluss vom 23.6.2014, RN/7100002/2014, zufolge einen (anteiligen) **Gewinn** aus der

privaten Grundstücksveräußerung von 15.513,07 €, den er gemäß **§ 30a Abs. 1 EStG 1988** idF des 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, dem besonderen Steuersatz von 25 % unterzog. Das Finanzamt erhöhte den (anteiligen) Gewinn aus der privaten Grundstücksveräußerung und setzte diesen - ohne Berücksichtigung des geltend gemachten Kursverlustes des Fremdwährungskredites als Werbungskosten - mit 107.480,00 € an. Im vorliegenden Beschwerdefall erklärte der Bf. demgegenüber einen (anteiligen) **Verlust** aus der privaten Grundstücksveräußerung von -12.348,25 €, den er dem allgemeinen Steuertarif unterzog (Ausübung der Regelbesteuerungsoption gemäß **§ 30a Abs. 2 EStG 1988** idF des 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012). Das Finanzamt verminderte den (anteiligen) Verlust aus der privaten Grundstücksveräußerung und setzte diesen - ohne Berücksichtigung der geltend gemachten Finanzierungskosten als Werbungskosten - mit -3.288,01 € an.

5.4) § 20 Abs. 2 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, in Verbindung mit § 30 Abs. 3 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, normiert zwar für den außerbetrieblichen Bereich ein grundsätzliches Abzugsverbot für Werbungskosten anlässlich der Veräußerung von Grundstücken, das zufolge der Regierungsvorlage zum 1. StabG 2012 (1680 BlgNR XXIV. GP, 10) „auch für den Fall der Regelbesteuerung“ gelten soll. Für das Bundesfinanzgericht ist aber entscheidend, dass der Bf. im Zusammenhang mit der am 29. Jänner 2013 erfolgten Veräußerung der Liegenschaft in EZ a GB b - losgelöst von diesen Gesetzesbestimmungen - jedenfalls einen Verlust erzielte (allein der seinerzeitige Kaufpreis der Liegenschaft war höher als der im Zuge der Grundstücksveräußerung erzielte Verkaufserlös). Für die weitere Betrachtung kann es dahingestellt bleiben, ob der (anteilige) Verlust aus der privaten Grundstücksveräußerung -12.348,25 € (wie vom Bf. erklärt) oder lediglich -3.288,01 € (nach Ausscheiden der als Werbungskosten geltend gemachten Finanzierungskosten durch das Finanzamt) betragen hat. Dies vor dem Hintergrund, dass der (in welcher Höhe immer) erzielte Verlust aus der privaten Grundstücksveräußerung gemäß § 30 Abs. 7 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, ohnehin nicht ausgleichsfähig ist.

Somit ist festzuhalten: § 20 Abs. 2 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, in Verbindung mit § 30 Abs. 3 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, ist bezogen auf den vorliegenden Beschwerdefall **nicht präjudiziell**.

6) Vom Bf. wurde weiters eingewendet, dass der Verlustausgleich bei privaten Grundstücksveräußerungen im Sinne des objektiven Nettoprinzip uneingeschränkt zustehen müsste. Zu den verfassungsrechtlichen Bedenken des Bf. im Hinblick auf § 30 Abs. 7 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, ist Folgendes festzuhalten:

6.1) Das österreichische Ertragsteuerrecht wird vom Grundsatz der Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit beherrscht. Es bedarf daher einer sachlichen Rechtfertigung, wenn in einem Teilbereich vom Leistungsfähigkeitsprinzip abgewichen werden soll

(Doralt/Ruppe, Steuerrecht I11 (2013) Tz 22, mit Hinweisen auf die jüngere Judikatur des VfGH). Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip resultiert neben dem Prinzip der persönlichen Universalität das Prinzip der sachlichen Universalität. Dieses Prinzip verlangt nicht nur eine Besteuerung des gesamten Einkommens des Steuerpflichtigen, also einen umfassenden Einkommensbegriff, sondern auch eine gleichmäßige Ermittlung und vollständige Erfassung der Einkünfte.

Dem Prinzip der sachlichen Universalität entspricht die grundsätzliche synthetische Ermittlung des Einkommens. Die verschiedenen Einkünfte des Steuerpflichtigen werden nicht je für sich nach verschiedenen Vorschriften und Tarifsätzen versteuert (analytische ESt; Schedulensystem), sondern zusammengerechnet, wobei negative und positive Einkünfte prinzipiell ausgeglichen werden (Verlustausgleich). Neben den schon früher bestehenden Anklängen an das analytische System in Form der umfangreichen Sondervorschriften für Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Lohnsteuer) und verschiedener Verlustausgleichsverbote kennt das österreichische Steuerrecht in Form der Neuregelungen der Besteuerung von Kapitalvermögen und von Grundstücksveräußerungen mit dem einheitlichen Steuersatz von 25 % eine Tendenz auch zur analytischen Ermittlung des Einkommens (Doralt/Ruppe, Steuerrecht I11 (2013) Tz 24).

Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip folgt auch das objektive Nettoprinzip: Aufwendungen, die durch die Erzielung des Einkommens verursacht sind, stehen für die Steuerzahlung nicht zur Verfügung und müssen daher aus der Bemessungsgrundlage ausgeschieden werden. Diesem Prinzip entspricht die grundsätzliche Abzugsfähigkeit der Betriebsausgaben und Werbungskosten. Abzugsverbote in diesem Bereich verstoßen gegen das objektive Nettoprinzip. Soweit Aufwendungen auch die Privatsphäre berühren, sind gesetzliche Abgrenzungsregeln oft unvermeidlich (Doralt/Ruppe, Steuerrecht I11 (2013) Tz 25).

6.2) § 30 Abs. 7 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, hatte zunächst folgenden Wortlaut: „*Führen die privaten Grundstücksveräußerungen in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, ist dieser nicht ausgleichsfähig (§ 2 Abs. 2); dies gilt auch im Falle der Regelbesteuerungsoption (§ 30a Abs. 2).*“ Der Regierungsvorlage zum 1. StabG 2012 (1680 BlgNR XXIV. GP, 10) zufolge sind **unverändert zur bisherigen Rechtslage** allfällige Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen mit anderen Einkünften nicht ausgleichsfähig und auch nicht vortragsfähig. Sie sind nur mit Gewinnen aus anderen privaten Grundstücksveräußerungen im selben Kalenderjahr ausgleichsfähig.

Die eingeschränkte Verrechnung von Verlusten aus privaten Grundstücksveräußerungen iSd § 30 Abs. 7 EStG 1988 idF vor dem AbgÄG 2012 basiert somit auf der schon bisher eingeschränkten Verrechnung von Verlusten bei den Spekulationseinkünften (vgl. § 30 Abs. 4 letzter Satz EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012). Diese eingeschränkte Verlustverrechnung wurde vom Verfassungsgerichtshof als **verfassungskonform** angesehen

(VfGH 9.6.1998, B 822/98; vgl. auch SWK 28/1998, S 606). Verluste aus Spekulationsgeschäften (mit Wertpapieren) können grundsätzlich nur mit Gewinnen aus anderen Spekulationsgeschäften ausgeglichen werden; ein Ausgleich mit anderen positiven Einkünften ist nicht möglich. Daraus ergibt sich zwar eine Ungleichbehandlung, weil Spekulationsgewinne voll steuerpflichtig sind, hingegen Verluste nur eingeschränkt ausgeglichen werden können. Diese Ungleichbehandlung erscheint aber (auch nach Doralt, EStG, 3. Auflage, § 30 Tz 141) sachlich gerechtfertigt, weil andernfalls Wertverluste, die innerhalb der Spekulationsfrist auftreten, im Privatvermögen schlechthin realisiert und damit steuerlich generell verwertet werden könnten.

§ 30 EStG 1988 erfasst als Besteuerungsgegenstand nur den einzelnen Veräußerungsvorgang bzw. die Summe der einzelnen Geschäfte eines Kalenderjahres. Er setzt keine nachhaltige Tätigkeit voraus. Grund der Besteuerung ist die durch den Gewinn aus solchen Geschäften bewirkte - und nicht durch Verlustgeschäfte desselben Jahres verminderte - Leistungsfähigkeit. Die Beschränkung, wonach für Veräußerungsgeschäfte innerhalb der Spekulationsfristen lediglich der horizontale Verlustausgleich möglich ist, ist verfassungsrechtlich unbedenklich, weil vermieden werden soll, dass negative Einkünfte aus Spekulationsgeschäften womöglich gestalterisch innerhalb der Spekulationsfrist realisiert werden, um die aus den übrigen Einkunftsarten resultierende Steuerbelastung zu senken, und mit der Realisierung von positiven Einkünften wiederum bis zum Ablauf der Spekulationsfrist gewartet wird.

6.3) In der Literatur wird vereinzelt (vgl. etwa Sabine Kirchmayr/Gunter Mayr, Verlustausgleichsbeschränkungen im außerbetrieblichen Bereich verfassungsrechtlich problematisch?, taxlex 2014, 296 (301)) die Frage aufgeworfen, ob die VfGH-Rechtsprechung zu den Spekulationseinkünften auf die neue Grundstücksbesteuerung übertragbar ist, weil Grundstücksveräußerungen nunmehr - unabhängig von Spekulationsfristen - steuerverfänglich sind und dadurch auch gezielte Gestaltungen des Steuerpflichtigen (Verlustrealisation knapp vor Ablauf der Spekulationsfrist, Gewinnrealisation hingegen danach) kaum mehr möglich sind. Abgesehen davon, dass gezielte Gestaltungen (etwa die parallele Realisierung von Grundstücksverlusten und Grundstücksgewinnen) wohl nicht gänzlich ausgeschlossen werden können, ist für den vorliegenden Beschwerdefall wesentlich, dass sich der Bf. (gemeinsam mit seinen drei Geschwistern) der angesprochenen Gestaltungsmöglichkeiten selbst begeben hat, indem die Veräußerung der im Jahr 1996 angeschafften Liegenschaft in EZ a GB b erst im Jahr 2013, somit Jahre nach Ablauf der zehnjährigen Spekulationsfrist, erfolgte.

6.4) Zu erwähnen ist auch, dass die Verlustausgleichsbeschränkung des § 30 Abs. 7 EStG 1988 mit dem AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, gelockert wurde. Der Regierungsvorlage zum AbgÄG 2012 (1960 BlgNR XXIV. GP, 25) zufolge soll der Verlustausgleich insoweit erweitert werden, als er mit Überschüssen aus Vermietung und Verpachtung durchgeführt werden kann. Damit soll der Verlustausgleich an jenen von Substanzverlusten aus Kapitalvermögen

angeglichen werden, die grundsätzlich ebenfalls mit Früchten aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden können. Liegen mehrere private Grundstücksveräußerungen vor, auf die der besondere Steuersatz anwendbar ist, ist zunächst der Saldo aus diesen zu bilden. Ein verbleibender Verlustüberhang ist sodann zu halbieren. Dieser halbierte Verlust ist sodann mit Überschüssen aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen. Der Verlustausgleich ist dabei immer nur mit dem Gesamtüberschuss aus Vermietung und Verpachtung nach Durchführung eines horizontalen Verlustausgleiches zulässig. Die vorgesehene Halbierung und die Einschränkung des Verlustausgleichs soll auch dann zum Tragen kommen, wenn die Regelbesteuerungsoption des § 30a Abs. 2 EStG 1988 ausgeübt wird. *„Anders als bei Verlusten aus Kapitalanlagen bemühte sich der Gesetzgeber bei den Grundstücken bis zum AbgÄG 2012 nicht, eine gewisse Ausgewogenheit zwischen betrieblichem und privatem Bereich herzustellen. Die ungleiche Behandlung lag auf der Hand und wurde deshalb im Rahmen des AbgÄG 2012 bereinigt.“* (vgl. Sabine Kirchmayr/Gunter Mayr, aaO, 296 (302)).

6.5) Für das Bundesfinanzgericht ist letztlich entscheidend, dass der privaten Grundstücksveräußerung des Bf. so genanntes **Altvermögen** zugrunde liegt, für das besondere gesetzliche Regelungen geschaffen wurden. Wurde das veräußerte Grundstück vor dem 1. April 2012 angeschafft und war es am 31. März 2012 nicht gemäß § 30 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, steuerverfängen (Altvermögen), wird für die Ermittlung des Veräußerungsgewinnes die Höhe der Anschaffungskosten mit einem festen Wert angenommen und es kommt zu einer Pauschalbesteuerung (§ 30 Abs. 4 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012). Die pauschale Einkünfteermittlung liegt in einer pauschalen Festlegung der Anschaffungskosten in Höhe von 40 % bzw. 86 % des Veräußerungserlöses. Weitere Abzüge sind nicht vorgesehen, weshalb sich jedenfalls positive Einkünfte ergeben.

Bei Grundstücken des Altvermögens, für die - wie im vorliegenden Beschwerdefall - keine Widmungsänderung gemäß § 30 Abs. 4 Z 1 EStG 1988 vorgenommen wurde, sind die Anschaffungskosten pauschal mit 86 % des Veräußerungserlöses anzusetzen (§ 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988). Der Saldo von 14 % ist mit dem besonderen Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 zu erfassen (sofern nicht die Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs. 2 EStG 1988 ausgeübt wurde). Effektiv unterliegt die Veräußerung solcher Grundstücke daher einem Steuersatz von 3,5 % des Veräußerungserlöses und fällt daher sehr moderat aus.

Die Pauschalierungsregelung soll einerseits Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Anschaffungskosten von Altvermögen vorbeugen und andererseits die rückwirkende Einbeziehung der im Altvermögen enthaltenen stillen Reserven in die neue Grundstücksbesteuerung abmildern. Grundstücke, die vor dem Inkrafttreten des hier in Frage stehenden Besteuerungssystems ohne Ertragsteuerbelastung hätten verkauft werden können, weil die Spekulationsfrist abgelaufen war, werden daher gemäß § 30 Abs. 4 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, als so genanntes Altvermögen begünstigt

besteuert (vgl. dazu etwa im Detail Jakom/*Kanduth-Kristen*, EStG, 2015, § 30 Rz 41 und 71). Die Regelung des § 30 Abs. 4 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, zur Besteuerung des im Zuge einer privaten Grundstücksveräußerung veräußerten Altvermögens ist **verfassungsrechtlich unbedenklich** (vgl. BFG 29.9.2014, RV/6100658/2014; die Behandlung der dagegen eingebrachten Beschwerde wurde vom VfGH mit Beschluss vom 19.11.2015, E 1652/2014, abgelehnt; vgl. auch BFG 11.11.2014, RV/7103965/2014).

Bei Anwendung des § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, hätte sich für den Bf. aus der privaten Grundstücksveräußerung ein Veräußerungsgewinn von 3.500,00 € (14 % des (anteiligen) Veräußerungserlöses von 25.000,00 €) und damit eine Steuerbelastung von 875,00 € ergeben; dies für den Fall, dass der besondere Steuersatz von 25 % gemäß § 30a Abs. 1 EStG 1988 zum Tragen gekommen wäre. Bei Ausübung der Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs. 2 EStG 1988 wäre die Steuerbelastung wesentlich höher gewesen (Grenzsteuersatz von 43,214286 % bei dem im angefochtenen Bescheid ausgewiesenen Einkommen, somit Steuerbelastung von 1.512,50 €).

Gemäß § 30 Abs. 5 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, können die Einkünfte auf Antrag statt nach Abs. 4 auch nach Abs. 3 ermittelt werden. An Stelle der pauschalen Einkünfteermittlung können die Einkünfte aus der Veräußerung von Altgrundstücken auch nach den Regeln der Regeleinkünfteermittlung ermittelt werden. Damit besteht für die Ermittlung der Einkünfte aus der Veräußerung von Altgrundstücken ein Wahlrecht. Mit der Wahlmöglichkeit, an Stelle der fiktiven Einkünfte die tatsächlichen Einkünfte zu ermitteln, wird verhindert, dass die zwingende pauschale Einkünfteermittlung sich zum Nachteil des Steuerpflichtigen auswirkt und eine Besteuerung Platz greift, die über seine tatsächliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit hinausgeht. Allfällige Verluste aus der Veräußerung von Altvermögen können nur durch Regeleinkünfteermittlung errechnet werden.

Durch die gemäß § 30 Abs. 5 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, im Wege der Veranlagung ausgeübte Option zur Regeleinkünfteermittlung konnte der Bf. eine Gewinnbesteuerung für die private Grundstücksveräußerung vermeiden. Die Grundstücksveräußerung führte letztlich (infolge Verlustermittlung) zu keiner Ertragsteuerbelastung. Da § 30 Abs. 5 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, dem Bf. die Möglichkeit eröffnete, eine Ertragsteuerbelastung im Zusammenhang mit der privaten Grundstücksveräußerung - bei einer ansonsten gebotenen (verfassungskonformen) Gewinnbesteuerung gemäß § 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012 - zu vermeiden, erscheint eine weitergehende Verlustberücksichtigung (in Form eines uneingeschränkten Verlustausgleiches) auch vor dem Hintergrund des objektiven Nettoprinzipis sachlich nicht gerechtfertigt.

6.6) Als entscheidungswesentlich wird vom Bundesfinanzgericht nochmals herausgestrichen, dass der Bf. (gemeinsam mit seinen drei Geschwistern) die streitgegenständliche Liegenschaft erst im Jahr 2013, somit Jahre nach Ablauf der zehnjährigen Spekulationsfrist, als so genanntes Altvermögen veräußerte. Indem der Bf. (gemeinsam mit seinen drei Geschwistern) die zehnjährige Spekulationsfrist verstreichen ließ, hat er sich seiner - bereits dargestellten - Gestaltungsmöglichkeiten, die ihm § 30 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 im Hinblick auf die Spekulationsfristen einräumte, begeben. Dies mit der Konsequenz, dass eine Veräußerung der im Privatvermögen befindlichen streitgegenständlichen Liegenschaft nach Ablauf der zehnjährigen Spekulationsfrist auf der Grundlage des § 30 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012 von der Einkommensteuer nicht mehr erfasst worden wäre. Allenfalls aus der privaten Grundstücksveräußerung erzielte Gewinne wären nicht steuerpflichtig gewesen, daraus erzielte Verluste wären demgegenüber nicht verwertbar gewesen (weder ausgleichs- noch vortragsfähig).

Es mag zutreffen, dass durch die grundlegende Neuregelung der privaten Grundstücksveräußerung durch das 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, und damit die umfassende Aufhebung der Spekulationsfrist auch solche Grundstücke von der Besteuerung erfasst wurden, bei deren Anschaffung die Steuerpflichtigen davon ausgehen durften, dass die Veräußerung nach Ablauf der Spekulationsfrist keiner Ertragsbesteuerung mehr unterliegen würde. Wird allerdings im Rahmen der privaten Grundstücksveräußerung von Altvermögen - wie im vorliegenden Beschwerdefall - **ein Verlust erzielt**, führte die Einführung des nunmehr geltenden Immobilienbesteuerungsregimes im Jahr 2012 durch das 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, **zu keiner Änderung gegenüber der bisherigen Rechtslage**: Der Bf. hatte schon nach der bisherigen Rechtslage keine Möglichkeit, nach Ablauf der Spekulationsfrist erzielte Verluste aus der privaten Grundstücksveräußerung zu verwerten. Eine solche Möglichkeit ist ihm auch durch § 30 Abs. 7 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, verwehrt. (Die durch das AbgÄG 2012 erfolgte Lockerung der Verlustausgleichsbeschränkung des § 30 Abs. 7 EStG 1988 findet im Beschwerdefall keine Anwendung.)

Somit ist festzuhalten, dass dem Bf. durch das ihn konkret treffende Verlustausgleichsverbot des § 30 Abs. 7 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012, **kein Nachteil** gegenüber der vor dem 1. April 2012 bestehenden Rechtslage erwachsen ist. Es wäre sachlich nicht gerechtfertigt, **für das so genannte Altvermögen** nachträglich eine (uneingeschränkte) Verlustausgleichsmöglichkeit zu eröffnen; eine Verlustausgleichsmöglichkeit, die schon bisher (nach der Rechtslage des § 30 EStG 1988 idF vor dem 1. StabG 2012) nicht bestanden hat.

Das Bundesfinanzgericht hegt daher bezogen auf den vorliegenden Beschwerdefall (private Grundstücksveräußerung von so genanntem Altvermögen) insgesamt keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die hier anzuwendende Bestimmung des § 30 Abs. 7 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012.

Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes 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.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art. 133 Abs. 4 B-VG grundsätzliche Bedeutung zukäme, da sich die rechtliche Beurteilung unmittelbar aus dem klaren Wortlaut des Gesetzes (§ 30 Abs. 7 EStG 1988 idF des AbgÄG 2012, BGBl. I Nr. 112/2012) ergibt. Darüber hinaus wurde vom Bf. nicht die Auslegung der gesetzlichen Bestimmung bekämpft, er brachte vielmehr verfassungsrechtliche Bedenken gegen die angewendeten Bestimmungen wegen allfälliger Verletzung des objektiven Nettoprinzips vor. Die Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher unzulässig.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 25. April 2016