

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. Susanne Zankl in der Beschwerdesache L.E., vertreten durch Dr.Dr. Hawel Wirtschaftstreuhand Wirtschaftsprüfungs & Steuerberatungs-GmbH & Co KG, Michael-Walz-Gasse 37, 5020 Salzburg, über die Beschwerde vom 04.05.2017 gegen die Bescheide der belangten Behörde Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See vom 07.04.2017, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 2012, 2013 und 2014 im fortgesetzten Verfahren zu Recht erkannt:

Der Beschwerde wird gemäß § 279 BAO Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide für die Jahre 2012 bis 2014 werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der festgesetzten Abgaben sind dem Ende der Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

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

Entscheidungsgründe

I . Verfahrensgang und Sachverhalt

Am 2. März 2017 reichte die Beschwerdeführerin (als Erbin nach dem verstorbenen Steuerpflichtigen) über Aufforderung des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See (berichtigte) Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2012 bis 2014 ein und stellte unter einem einen Antrag auf Regelbesteuerung gemäß § 30a Abs 2 EStG 1988. Im Zusammenhang mit der Besteuerung der Substanzgewinne aus privaten Grundstücksveräußerungen machte die Beschwerdeführerin Kredit-/Beratungskosten in Höhe von € 11.700,00 bzw. einen Zinsaufwand in Höhe von € 70.200,00,00 für das Jahr 2012, € 11.700,00 bzw. € 78.000,00 für das Jahr 2013 und € 11.700,00 bzw. € 85.800,00 für das Jahr 2014 als Werbungskosten geltend.

Nach Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2012 wurde die Beschwerdeführerin mit Bescheiden des zuständigen Finanzamtes vom 7. April 2017 für die Jahre 2012 bis 2014 zur Einkommensteuer veranlagt, wobei die im Zusammenhang mit den Grundstücksveräußerungen stehenden, geltend gemachten Werbungskosten nicht

anerkannt wurden. Die Finanzverwaltung vertrat die Meinung, dass das Abzugsverbot von Fremdfinanzierungskosten als Werbungskosten im außerbetrieblichen Bereich auch bei Anwendung der Regelbesteuerung nach § 30a Abs 2 EStG zum Tragen käme. Die von der Beschwerdeführerin beantragte Regelbesteuerungsoption (§30a Abs 2 EStG 1988) wurde nicht berücksichtigt und die Besteuerung der Einkünfte nach dem besonderen Steuersatz nach § 30a Abs 1 EStG 1988 vorgenommen.

Mit Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes vom 31. Oktober 2017 wurde die dagegen erhobene Beschwerde gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen, weil die von der Bf als verfassungswidrig erachtete Bestimmung des § 20 Abs 2 EStG 1988 idF BGBl I 22/2012 (1. Stabilitätsgesetz 2012) für den Streitzeitraum in Geltung gestanden wäre. Nach Ansicht des BFG waren damit die Finanzierungskosten bei der Ermittlung der Einkünfte aus der privaten Grundstücksveräußerung als Werbungskosten nicht abzugsfähig.

Die Bf erhob, auf Art 144 B-VG gestützt, Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof (VfGH) wegen Verletzung in näher bezeichneten verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten sowie in Rechten wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes (§ 20 Abs 2 EStG 1988) und beantragte die kostenpflichtige Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses.

Der VfGH hob das Erkenntnis des BFG vom 31.10.2017 wegen Verfassungswidrigkeit seines Inhaltes (Erkenntnis des VfGH XY) auf, wobei er wie folgt über die Beschwerde erwogen hat:

„...Der Verfassungsgerichtshof hat mit Erkenntnis vom 30. November 2017, G183/2017, die Wortfolge "oder § 30 a Abs 1" in § 20 Abs 2 EStG 1988 idF BGBl I 22/2012 als verfassungswidrig aufgehoben.

...Der zugrunde liegende Fall war gem. Art 140 Abs 7 B-VG dem Anlassfall, anlässlich dessen das Gesetzesprüfungsverfahren tatsächlich eingeleitet worden ist, gleichzuhalten...“.

Mit Schriftsatz vom 11.1.2018 schränkte die Bf ihr Beschwerdebegehren dahingehend ein, als sie nunmehr ihren Antrag auf Anerkennung der Kredit-und Beratungskosten als Werbungskosten in Höhe von jeweils € 11.700,00 für die Jahre 2102, 2013 und 2014 zurückzog. Die Einschränkung würde darauf resultieren, dass die geltend gemachten Aufwendungen an Kredit-/Beratungskosten mittlerweile rückerstattet worden wären (Fax vom 11.1.2018).

Mit der Aufhebung des Erkenntnisses des BFG durch den VfGH tritt das Verfahren in die Lage zurück, in der es sich vor Erlassung des aufgehobenen Erkenntnisses befunden hat. Die Beschwerde der Bf vom 4.5.2017 gilt somit wieder als unerledigt.

Demzufolge ist nunmehr im Rahmen des fortgesetzten Verfahrens neuerlich über die von der Bf erhobene Beschwerde zu entscheiden.

II. Rechtsausführungen

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.

III. Erwägungen

Das oben dargestellte Vorbringen der Berufungswerberin erlaubt im Zusammenhalt mit dem Erkenntnis des VfGH XY, einen Ansatz des von ihr im Zusammenhang mit Grundstücksveräußerungen geltend gemachten Zinsaufwandes in Höhe von € 70.200,00 für das Jahr 2012, € 78.000,00 für das Jahr 2013 und € 85.800,00 für das Jahr 2014.

Die Höhe der von der Bf beantragten Kosten an Zinsaufwand für die Streitjahre 2012 bis 2014 wird seitens der Finanzbehörde nicht bestritten.

Im aufhebenden Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes XY wurde der Beschwerde gegen das Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes Z, die Anlassfallwirkung iSd. Art. 140 Abs. 7 B-VG zuerkannt.

Da mit dem Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes vom 30.11.2017, G 183/2017, die Wortfolge „oder § 30a Abs 1“ in § 20 Abs 2 EStG 1988 idF BGBl. I 22/2012 und damit das in § 20 Abs 2 EStG 1988 vorgesehene Abzugsverbot als verfassungswidrig aufgehoben wurde, war der im Zusammenhang mit den Grundstücksveräußerungen stehende, beantragte Zinsaufwand in Höhe von € 70.200,00 für das Jahr 2012, € 78.000,00 für das Jahr 2013 und € 85.800,00 für das Jahr 2014 im fortgesetzten Verfahren in Abzug zu bringen.

Der Beschwerde vom 4.5.2017 war somit stattzugeben.

IV. Zulässigkeit der Revision

Zulässigkeit einer Revision Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Lösung der Frage, ob der von der Bf, im Zusammenhang mit den Grundstücksveräußerungen stehende, beantragte Zinsaufwand in Abzug gebracht werden kann, ergibt sich – in Zusammenhalt mit og. Gesetzesbestimmungen - aus dem zum Beschwerdefall nunmehr ergangenen VfGH-Erkenntnis XY, weshalb keine Rechtsfrage von "grundsätzlicher Bedeutung" mehr vorliegt. Eine Revision ist daher nicht zulässig.

Berechnungsblätter der Einkommensteuer für 2012 bis 2014 wie nachstehend:

Berechnung der Einkommensteuer für 2012

Das Einkommen im Jahr 2012 beträgt € 34.940,00

Einkünfte aus Grundstücksveräußerung in Folge
Regelbesteuerungsoption € 35.000,00
Gesamtbetrag der Einkünfte..... € 35.000,00

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Pauschalbetrag für Sonderausgaben..... -€ 60,00
Einkommen € 34.940,00

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:

$(34.940,00 - 25.000,00) \times 15,125,00 / 35.000,00 + 5,110,00$ € 9.405,50

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge € 9.405,50

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge € 9.405,50

Einkommensteuer € 9.405,50

Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988 € 0,50

Festgesetzte Einkommensteuer € 9.406,00

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Einkommensteuer € 9.406,00

Bisher festgesetzte Einkommensteuer (gerundet) -€ 26.300,00

Abgabengutschrift -€ 16.894,00

Berechnung der Einkommensteuer für 2013

Das Einkommen im Jahr 2013 beträgt € 30.940,00

Einkünfte aus Grundstücksveräußerung in Folge
Regelbesteuerungsoption € 31.000,00
Gesamtbetrag der Einkünfte..... € 31.000,00

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Pauschalbetrag für Sonderausgaben..... -€ 60,00
Einkommen € 30.940,00

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:

$(30.940,00 - 25.000,00) \times 15,125,00 / 35.000,00 + 5,110,00$ € 7.676,93

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge € 7.676,93

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge € 7.676,93

Einkommensteuer € 7.676,93

Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988 € 0,07

Festgesetzte Einkommensteuer € 7.677,00

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Einkommensteuer € 7.677,00

Bisher festgesetzte Einkommensteuer (gerundet) -€ 27.250,00

Abgabengutschrift -€ 19.573,00

Berechnung der Einkommensteuer für 2014

Das Einkommen im Jahr 2014 beträgt € 15.340,00

Einkünfte aus Grundstücksveräußerung in Folge
Regelbesteuerungsoption € 15.400,00
Gesamtbetrag der Einkünfte..... € 15.400,00

Sonderausgaben (§ 18 EStG 1988):

Pauschalbetrag für Sonderausgaben..... -€ 60,00
Einkommen € 15.340,00

Die Einkommensteuer gem. § 33 Abs. 1 EStG 1988 beträgt:

$(15.340,00 - 11.000,00) \times 5.110,00 / 14.000,00$ € 1.584,10

Steuer vor Abzug der Absetzbeträge € 1.584,10

Steuer nach Abzug der Absetzbeträge € 1.584,10

Einkommensteuer € 1.584,10

Immobilienwertsteuer -€ 27.052,43

Rundung gem. § 39 Abs. 3 EStG 1988 € 0,33

Festgesetzte Einkommensteuer -€ 25.468,00

Berechnung der Abgabennachforderung/Abgabengutschrift

Festgesetzte Einkommensteuer -€ 25.468,00

Bisher festgesetzte Einkommensteuer (gerundet) € 1.502,00

Abgabengutschrift -€ 23.966,00

Salzburg-Aigen, am 23. Jänner 2018