

**BFG**

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RN/7100001/2014

Hintere Zollamtsstraße 2b
1030 Wien
www.bfg.gv.at
DVR: 2108837

BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende RichterinV und die weiteren Senatsmitglieder RichterInM, Beisitzer1 und Beisitzer2 in der Beschwerdesache Beschwerdeführerin , AdresseBf, vertreten durch Steuerberaterin gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling vom 6. Dezember 2013 betreffend Einkommensteuer 2012 in der Sitzung am 27. Mai 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung **beschlossen:**

Das Bundesfinanzgericht stellt gemäß Art 140 Abs 1 Zif 1 lit a B-VG an den Verfassungsgerichtshof den Antrag,

der Verfassungsgerichtshof möge feststellen, dass die Wortfolge "oder § 30a Abs. 1" in § 20 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 (1. StabG 2012), BGBl I Nr 2012/22, verfassungswidrig ist und diese Wortfolge als verfassungswidrig aufheben.

Begründung

Beim Bundesfinanzgericht ist zur Zahl RV/7101381/2014 die Beschwerde der Frau Beschwerdeführerin gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling (FA 16) vom 6. Dezember 2013 zu St.Nr. XXX betreffend Einkommensteuer 2012 anhängig.

Die Beschwerdeführerin erwarb am MonatY 2008 gemeinsam mit ihrem Ehegatten eine Liegenschaft (Baufläche begrünt) je zur Hälfte. Das Grundstück war unbebaut und nicht aufgeschlossen.

Die Anschaffungskosten der Liegenschaft (Kaufpreis samt Grunderwerbsteuer und Eintragungsgebühr) in Höhe von insgesamt 535.040,20 Euro wurden durch die Aufnahme eines Fremdwährungskredites in Schweizer Franken aufgebracht. Der Kreditvertrag über den Kaufpreis der gesamten Liegenschaft zuzüglich der Erwerbsnebenkosten wurde vom Ehegatten der Beschwerdeführerin als Kreditnehmer abgeschlossen. Die Besicherung des Kredites erfolgte durch eine Höchstbetragshypothek ob der gesamten Liegenschaft. Es wurde ein Pfandrecht an der gesamten Liegenschaft zu Gunsten der kreditgebenden Bank eingeräumt. Die Beschwerdeführerin unterzeichnete als Sicherheitgeberin den Kreditvertrag und erklärte sich mit diesem einverstanden. Als Käufer der Liegenschaft wurden die Beschwerdeführerin und ihr Ehegatte je zur Hälfte grundbücherlich eingetragen.

Am MonatZ 2012 veräußerte die Beschwerdeführerin gemeinsam mit ihrem Ehegatten das weiterhin unbebaute Grundstück um einen Veräußerungserlös in Höhe von 750.000 Euro. Mit dem Veräußerungserlös wurde der Fremdwährungskredit getilgt. Aufgrund der Kursänderung der Fremdwährung waren für die Tilgung des Kredites Geldmittel in der Höhe von 719.933,86 Euro erforderlich.

In ihrer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2012 erklärte die Beschwerdeführerin Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 2 Abs 3 Zif 7 EStG 1988 idF 1. StabG 2012 in Höhe von 15.513,07 Euro, die sie dem festen Steuersatz gemäß § 30a Abs 1 EStG 1988 idF 1. StabG 2012 von 25 Prozent unterzog. Die Höhe ihrer Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen errechnete sie in der Weise, dass sie von dem erzielten Veräußerungserlös die Anschaffungskosten und den Kursverlust des Fremdwährungskredites in der Höhe von 183.933,86 Euro in Abzug brachte. Den verbleibenden Überschuss aus der Veräußerung von 31.026,14 Euro ordnete sie jeweils zur Hälfte ihrem Gatten und sich selbst zu.

Das Finanzamt setzte in dem angefochtenen Einkommensteuerbescheid die Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen - ohne Berücksichtigung des Kursverlustes

des Fremdwährungsdarlehens - in Höhe der Differenz zwischen Anschaffungskosten und Veräußerungserlös der Liegenschaft jeweils zur Hälfte mit 107.480 Euro an und besteuerte diese mit dem besonderen Steuersatz von 25 Prozent. Begründend wurde ausgeführt, dass Kursverluste gemäß § 30 EStG 1988 keine abzugsfähigen Aufwendungen darstellten. Der Veräußerungserlös sei daher abzüglich der seinerzeitigen Anschaffungskosten zur Hälfte als Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (Neuvermögen, da Kauf 2008) zu erfassen gewesen.

Gegen diesen Bescheid wendet sich die Beschwerdeführerin mit der Begründung, die Besteuerung eines von ihr in dieser Höhe nicht erzielten Überschusses verstoße gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz.

In Erledigung dieser Beschwerde hat das Bundesfinanzgericht unter anderem die Bestimmungen der §§ 20, 30, 30a, 124b EStG 1988 idF 1. StabG 2012, BGBl I Nr 2012/22, anzuwenden:

Mit dem am 31. März 2012 kundgemachten 1. StabG 2012, BGBl I Nr 2012/22, wurde die Besteuerung von Immobilienverkäufen grundlegend geändert. Einkünfte aus der Veräußerung von Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechtes über Grundstücke unterliegen, sind, wenn die Veräußerung nach dem 31. März 2012 stattfindet, grundsätzlich steuerpflichtig.

Im außerbetrieblichen Bereich unterlag die Veräußerung von Grundstücken bis dahin nur dann der Einkommensteuer, wenn es sich um ein Spekulationsgeschäft im Sinne des § 30 EStG 1988 idF BGBl. I Nr 111/2010 handelte.

In § 20 Abs. 2 EStG 1988 iVm § 30 Abs. 3 erster und zweiter Teilstrich idF 1. StabG 2012, BGBl I Nr 2012/22 wurde im außerbetrieblichen Bereich ein grundsätzliches Abzugsverbot für Werbungskosten anlässlich der Veräußerung vorgesehen. Als Werbungskosten können nur noch Kosten für die Mitteilung oder Selbstberechnung der Immobilienertragsteuer, anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen sowie der Inflationsabschlag abgezogen werden.

Durch diese Neuregelung sind Ausgaben, die bisher abzugsfähig waren, nicht mehr als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abzugsfähig. Dies betrifft bspw. Zinsen für die Fremdfinanzierung der Anschaffungskosten.

Die genannte Bestimmung ist in ihrer durch das 1. StabG 2012, BGBl I Nr 2012/22 geänderten Fassung seit 1. April 2012 anzuwenden.

Aus Anlass der Behandlung der Beschwerde sind beim Bundesfinanzgericht Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit dieser Bestimmung entstanden.

Die im Beschwerdefall maßgebenden Bestimmungen lauten auszugsweise:

Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

§ 20 (1) [...]

(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.

(3) [...]

„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 Vorsteuerberichtungen 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 steuerverfassen 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 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 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) [...]

(6) [...]

- (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) [...]

„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) [...]

Inkrafttreten

Gemäß § 124b EStG 1988 in der Fassung 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr 22/2012 werden nach der Z 209 folgende Z 210 bis 223 angefügt:

210 bis 214: [...]

215. §§ 3 Abs. 1 Z 33, 4 Abs. 3a, 20 Abs. 2, 29 Z 2, 30, 30a, 31 und § 98 Abs. 1 Z 7, jeweils in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl. I Nr 22/2012, treten mit 1. April 2012 in Kraft und sind erstmals für Veräußerungen nach dem 31. März 2012 anzuwenden.

216 bis 223: [...]"

Bis zum 31. März 2012 unterlag die Veräußerung von Grundstücken nur dann der Einkommensteuer, wenn es sich um ein Spekulationsgeschäft im Sinne des § 30 EStG 1988 idF BGBl. I Nr 111/2010 handelte. Diese Bestimmung lautete auszugsweise:

„Spekulationsgeschäfte

§ 30. (1) Spekulationsgeschäfte sind:

1. Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung beträgt:

a) Bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre. Für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 abgesetzt wurden, verlängert sich die Frist auf 15 Jahre.

b) [...]

2. [...]

(2) Von der Besteuerung ausgenommen sind die Einkünfte aus der Veräußerung von:

1. Eigenheimen oder Eigentumswohnungen samt Grund und Boden (§ 18 Abs. 1 Z 3 lit.

b), wenn sie dem Veräußerer seit der Anschaffung (im Falle des unentgeltlichen Erwerbes unter Lebenden seit dem unentgeltlichen Erwerb) und mindestens seit zwei Jahren durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben. Im Falle eines Erwerbes von Todes wegen sind für die Fristenberechnung die Besitzzeiten zusammenzurechnen. Im Falle eines unentgeltlichen Erwerbes unter Lebenden gilt dies nur dann, wenn der Erwerber und der Rechtsvorgänger gemeinsam seit der Anschaffung ununterbrochen die Voraussetzung des Hauptwohnsitzes erfüllen.

2. Selbst hergestellten Gebäuden; Grund und Boden ist jedoch abgesehen vom Fall der Z 1 nicht von der Besteuerung ausgenommen.

(3) Spekulationsgeschäfte liegen nicht vor:

1. Soweit die Einkünfte aus den Veräußerungsgeschäften zu den Einkünften im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 6 gehören.

2. Wenn Wirtschaftsgüter infolge eines behördlichen Eingriffs oder zur Vermeidung eines solchen nachweisbar unmittelbar drohenden Eingriffs veräußert werden.

(4) Als Einkünfte sind der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits anzusetzen. Im Falle der Veräußerung eines angeschafften Gebäudes sind die Anschaffungskosten um Instandsetzungsaufwendungen und Herstellungsaufwendungen insoweit zu erhöhen, als sie nicht bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte zu berücksichtigen sind. Sie sind um Absetzungen für Abnutzungen, soweit sie bei der Ermittlung außerbetrieblicher Einkünfte abgezogen worden sind, sowie um die im § 28 Abs. 6 genannten steuerfreien Beträge zu vermindern. Wird unbebauter Grund und Boden veräußert, so vermindern sich die Einkünfte nach Ablauf von fünf Jahren seit seiner Anschaffung um jährlich 10%. Die Einkünfte aus Spekulationsgeschäften bleiben steuerfrei, wenn die gesamten aus Spekulationsgeschäften erzielten Einkünfte im Kalenderjahr höchstens 440 Euro betragen. Führen die Spekulationsgeschäfte in einem Kalenderjahr insgesamt zu einem Verlust, so ist dieser nicht ausgleichsfähig (§ 2 Abs. 2).

(5) [...]

(6) [...]

(7) [...]"

Eine Veräußerung von Grundstücken war nach dieser Bestimmung grundsätzlich nur dann steuerpflichtig, wenn diese innerhalb von 10 Jahren ab der Anschaffung erfolgte.

Da die Beschwerdeführerin das 2008 erworbene Grundstück bereits 2012 wieder veräußerte, wäre dieser Vorgang vor dem 1. April 2012 der oben wiedergegebenen Bestimmung des § 30 EStG 1988 idF BGBl. I Nr 111/2010 zu subsumieren gewesen. Die im gegenständlichen Fall strittigen Finanzierungskosten des dem Erwerb des Grundstückes dienenden Kredites wären – wie der Verfassungsgerichtshof in seinen Erkenntnissen vom 11.3.1994, B1297/93, VfSlg. 13.724/1994; 11.12.2002, B 941/02, VfSlg. 16.760/2002, zur bisherigen Rechtslage erkannt hat - bei der Ermittlung der Einkünfte aus Spekulationseinkünften in Abzug zu bringen gewesen.

Das Bundesfinanzgericht hegt vor dem Hintergrund der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes nachstehende Bedenken gegen die neue Regelung:

Der Verfassungsgerichtshof ist in den oben angeführten Erkenntnissen sowie auch in der Folgejudikatur (vgl. VfGH 25.6.1998, B 125/97, VfSlg. 15.229/1998; 27.9.2000, B 2031/98, 15.934/2000) davon ausgegangen, dass nach der dem Einkommensteuerrecht zugrunde liegenden Konzeption diese Steuer den periodisch erzielten Zuwachs an persönlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, ausgedrückt im Wesentlichen durch das am Markt erzielte (Rein)Einkommen, erfassen soll. Dieses Konzept gebietet es grundsätzlich, die zur Erzielung des Einkommens getätigten Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abzuziehen (sog. objektives Nettoprinzip). So hat der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis vom 11.12.2002, B 941/02, VfSlg. 16.760/2002 (S 1089) formuliert:

"Da es bei der Einkommensteuer im allgemeinen und bei der Erfassung von Spekulationsgeschäften im besonderen um die Besteuerung der im Einkommen zutage tretenden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit geht, wird die aus einem solchen Veräußerungsgeschäft resultierende Leistungsfähigkeit nur dann zutreffend erfaßt, wenn die mit dem Geschäft in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Aufwendungen oder Erlösminderungen als negative Einkommenskomponenten berücksichtigt werden. Andernfalls käme es insoweit zur Besteuerung von Einkommen, das gar nicht erzielt wurde."

Schon im Erkenntnis vom 11.3.1994, B 1297/93, VfSlg. 13.724/1994, das ebenfalls die Besteuerung von Veräußerungsgewinnen nach § 30 EStG 1988 betraf, konnte der Verfassungsgerichtshof

"keinen Grund erkennen, der es rechtfertigen könnte, die aus der Anschaffung des Wirtschaftsgutes entstandene Zinsenbelastung vom Veräußerungserlös nicht abzuziehen". Es sei *"durch nichts zu rechtfertigen, daß ein Veräußerer, der das Wirtschaftsgut mit Fremdkapital angeschafft hat, ungeachtet des größeren Aufwandes, der nötig war,*

den Veräußerungserlös zu erzielen, ebenso besteuert wird, wie ein Veräußerer, der dazu eigenes Vermögen verwenden konnte" (vgl. VfGH 11.3.1994, B 1297/93, VfSlg. 13.724/1994, S 301).

Bei Schuldzinsen für Fremdkapital, das von Körperschaften zum Erwerb von Beteiligungen aufgewendet worden war, hatte es der Verfassungsgerichtshof für verfassungsrechtlich geboten erachtet, dass die Schuldzinsen (vom Veräußerungserlös dieser Beteiligungen) abgezogen werden können, wenn der wirtschaftliche Vorteil aus dem Beteiligungserwerb ausschließlich in einem körperschaftsteuerpflichtigen Veräußerungsgewinn besteht (vgl. VfGH 27.9.2009, B 2031/98, VfSlg 15.934/2000 mwN).

Diesen beschriebenen verfassungsrechtlichen Vorgaben dürfte die dargestellte Neuregelung des EStG 1988 nach Auffassung des Bundesfinanzgerichtes nicht gerecht werden:

Wenn nunmehr § 20 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 in der Fassung des 1. StabG 2012, BGBl I Nr 2012/22 vorsieht, dass bei der Ermittlung der Einkünfte 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 idF 1. StabG 2012, BGBl I Nr 2012/22, anwendbar ist, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, so kommt es einerseits zu dem vom Verfassungsgerichtshof in den oben angeführten Erkenntnissen als verfassungswidrig erkannten Ergebnis, dass *"ein Veräußerer, der das Wirtschaftsgut mit Fremdkapital angeschafft hat, ungeachtet des größeren Aufwandes, der nötig war, den Veräußerungserlös zu erzielen, ebenso besteuert wird, wie ein Veräußerer, der dazu eigenes Vermögen verwenden konnte"*.

Dies führt im gegenständlichen Fall dazu, dass die Beschwerdeführerin Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen in Höhe von 107.480 Euro zu versteuern hat, obwohl ihr aus der Veräußerung des Grundstückes nach Abzug des Kursverlustes des Fremdwährungskredites lediglich 15.513,07 Euro verblieben. Damit übersteigt die mit dem besonderen Steuersatz nach § 30a EStG 1988 idF 1. StabG 2012 ermittelte Einkommensteuer in Höhe von 26.870 Euro bereits den aus dem Veräußerungsgeschäft tatsächlich erzielten Überschuss. Die Beschwerdeführerin träfe damit eine Abgabenlast auf einen Überschuss, der von ihr in dieser Höhe nicht erzielt wurde. Die Beschwerdeführerin befände sich auf Grund dieser Regelung in der Situation, mangels Erwirtschaftung eines entsprechenden Überschusses aus der Veräußerung eine entstandene Abgabenlast mit Fremdmitteln begleichen zu müssen. Stellt man den von der Beschwerdeführerin tatsächlich erzielten Überschuss der auf Grundlage dieser Neuregelung ermittelten Steuerlast gegenüber, so ergäbe sich trotz des besonderen Steuersatzes eine Steuerbelastung von einhundertdreiundsiebzig Prozent.

Andererseits wird der Veräußerer von Privatvermögen bspw. gegenüber jenem, dessen Liegenschaft dem Umlaufvermögen zuzurechnen ist, oder wenn ein Schwerpunkt dessen betrieblicher Tätigkeit in der gewerblichen Überlassung und Veräußerung von Grundstücken liegt, insofern benachteiligt, als im Hinblick darauf, dass dafür eine

begünstigte Besteuerung nach § 30a EStG 1988 idF 1. StabG 2012, BGBl I Nr 2012/22, nicht in Frage kommt, auch das Abzugsverbot des § 20 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 idF 1. StabG 2012, BGBl I Nr 2012/22, nicht gilt.

Die Beschwerdeführerin kann diese Ungleichbehandlung auch nicht durch die in § 30a Abs. 2 EStG 1988 idF 1. StabG 2012, BGBl I Nr 2012/22 vorgesehene Option zur Regelbesteuerung abwenden, da das Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Abs 2 zweiter Teilstich EStG 1988 idF 1. StabG 2012, BGBl I Nr 2012/22 nach den Erläuterungen zur Regierungsvorlage für Einkünfte gilt, auf die der besondere Steuersatz des § 30a Abs 1 EStG 1988 idF 1. StabG 2012, BGBl I Nr 2012/22 grundsätzlich anwendbar ist, - und somit auch für den Fall der Regelbesteuerung gilt (vgl. ErläutRV 1680 BlgNR XXIV.GP 10).

Der Sitz der Verfassungswidrigkeit befindet sich daher nach Ansicht des antragstellenden Gerichtes in der Wortfolge „oder § 30a Abs. 1" in § 20 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 (1. StabG 2012), BGBl I Nr 2012/22: Wäre diese Wortfolge der genannten Bestimmung nicht anzuwenden, so könnten sämtliche mit dem An- und Verkauf eines Grundstückes in Zusammenhang stehenden Aufwendungen - unter anderem auch die im gegenständlichen Fall angefallenen Fremdfinanzierungskosten – bei der Ermittlung der Einkünfte aus Grundstückveräußerungen in Abzug gebracht werden. Damit würde nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes dem der Einkommensbesteuerung als Ordnungsprinzip zu Grunde liegenden objektiven Nettoprinzip in entsprechender Weise Rechnung getragen.

Das Bundesfinanzgericht hegt gegen die Verfassungsmäßigkeit der Wortfolge "oder § 30a Abs. 1" in § 20 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 (1. StabG 2012), BGBl I Nr 2012/22 darüber hinaus auch aus folgendem Grund Bedenken:

Wie der Verfassungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung festhält, ist der Gesetzgeber durch den verfassungsgesetzlich gewährleisteten Gleichheitssatz gehalten, bei seinen Regelungen dem Vertrauensschutz Beachtung zu schenken. Der Verfassungsgerichtshof hat dabei nicht nur (echte) Rückwirkungen von gesetzlichen Regelungen, sondern auch Eingriffe in bestehende Rechtspositionen unter dem Aspekt des Gleichheitssatzes geprüft. Im Erkenntnis vom 5.10.1989, G 228/89, VfGH VfSlg. 12.186/1989 hat der Gerichtshof - unter Vertiefung früherer Rechtsprechung - dargetan, dass gesetzliche Vorschriften mit dem Gleichheitssatz in Konflikt geraten können, weil und insoweit sie die im Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage handelnden Bürger nachträglich belasten, und dass schwerwiegende und plötzlich eintretende Eingriffe in erworbene Rechtspositionen, auf deren Bestand der Bürger mit guten Gründen vertrauen konnte, zur Gleichheitswidrigkeit des belastenden Eingriffes führen können. Auch wenn das Vertrauen auf die Fortdauer einer bestimmten Rechtslage im allgemeinen keinen besonderen verfassungsrechtlichen Schutz genießt, so können dennoch Eingriffe in bestehende Rechtspositionen, auf deren Bestand der Betroffene berechtigterweise vertrauen durfte, dann den Gleichheitssatz verletzen, wenn sie schwerwiegend sind und *"überfallsartig"* vorgenommen werden.

In solchen Konstellationen müssen gesetzliche Vorkehrungen getroffen werden, die den Betroffenen ausreichend Gelegenheit geben, sich auf die geänderten Verhältnisse einzustellen (vgl. VfGH 7.12.2002, G 85/02, VfSlg. 16.754/2002 mwN).

Die Kundmachung des 1. StabG 2012, BGBl I Nr 2012/22, mit welchem § 20 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 die Wortfolge „oder § 30a Abs. 1“ hinzugefügt wurde, erfolgte am 31. März 2012. Die genannte Bestimmung ist in ihrer durch das 1. StabG 2012, BGBl I Nr 2012/22, geänderten Fassung seit 1. April 2012 anzuwenden. Die Beschwerdeführerin, die sich auf Grund ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse dazu gezwungen sah, das 2008 erworbene Grundstück 2012 zu veräußern, hatte damit keine Möglichkeit auf die geänderte rechtliche Situation zu reagieren. Konnte sie bei Anschaffung des Grundstückes noch davon ausgehen, dass die mit dem zur Anschaffung des Grundstückes aufgenommenen Fremdwährungskredit in Zusammenhang stehenden Kosten bei einer Veräußerung innerhalb der Spekulationsfrist bei der Ermittlung von Spekulationseinkünften berücksichtigt würden, so wurde ihr diese Möglichkeit mit dem durch das 1. StabG 2012, BGBl I Nr 2012/22, eingeführten Werbungskostenabzugsverbot genommen. Damit wurde durch das am 31. März 2012 kundgemachte 1. StabG 2012, BGBl I Nr 2012/22, welches mit 1. April 2012 in Kraft trat, in ihre bis dahin bestehende Rechtsposition *„überfallsartig“* und im Hinblick darauf, dass einer nach der bis dahin bestehenden Regelung zu tragenden Steuerbelastung von ca. 7.756 Euro (entspricht einem Steuersatz von 50% von 15.513 Euro) nunmehr eine Steuerbelastung von 26.870 Euro gegenübersteht, auch schwerwiegend eingegriffen.

Vor diesem Hintergrund dürfte die durch das 1. StabG 2012, BGBl I Nr 2012/22, eingeführte Wortfolge *„oder § 30a Abs. 1“* in § 20 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 dem Vertrauensschutz nicht ausreichend Rechnung tragen, weil sie ohne Rücksicht auf ihre tatsächlichen Auswirkungen plötzlich (d.h. ohne einen der Intensität des damit verbundenen Eingriffs angemessenen Übergangszeitraum) in Wirksamkeit gesetzt wurde.

Das Bundesfinanzgericht hält es daher unter Bedachtnahme auf Art. 89 Abs. 2 B-VG iVm Art. 135 Abs. 4 B-VG für geboten, die im Spruch genannte Wortfolge der Bestimmung des EStG 1988 anzufechten.

Es legt dem Umfang der Anfechtung die Judikatur des Verfassungsgerichtshofs zu Grunde, dass der Umfang der zu prüfenden und im Fall ihrer Rechtswidrigkeit aufzuhebenden Bestimmung derart abzugrenzen ist, dass einerseits nicht mehr aus dem Rechtsbestand ausgeschieden wird als Voraussetzung für den Anlassfall ist, andererseits aber der verbleibende Teil keine Veränderung seiner Bedeutung erfahren soll, wobei in jedem Fall abzuwägen ist, welchem dieser Ziele der Vorrang gebührt (vgl. das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofs vom 24. Juni 2009, G 74/08, VfSlg. 18.806/2009).

Das Bundesfinanzgericht geht daher davon aus, dass mit der Aufhebung der Wortfolge *„oder § 30a Abs. 1“* in § 20 Abs. 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 idF 1. StabG 2012, BGBl I Nr 2012/22 die Grenzen im Sinne der wiedergegebenen Judikatur so gezogen würden, dass die verbleibenden Gesetzesteile keinen völlig veränderten Inhalt bekämen.

, am 23. Juni 2014