

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 belannten Behörde Finanzamt St. Johann Tamsweg Zell am See vom 07.04.2017, betreffend Einkommensteuer 2012 bis 2014 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Die Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2014 bestehen zu Recht.

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

Entscheidungsgründe

1. Verfahrensgang

Am 2.3.2017 reichte die Beschwerdeführerin (Bf) als Erbin des verstorbenen L.HD. über Aufforderung des Finanzamtes Einkommensteuererklärungen für die Jahre 2012 bis 2014 (für das Jahr 2012 eine berichtigte Einkommensteuererklärung) ein, in denen die Besteuerung der Substanzgewinne aus der Veräußerung von Grundstücken nach dem allgemeinen Steuertarif (Regelbesteuerungsoption gemäß § 30a Abs 2 Einkommensteuergesetz 1988, EStG), beantragt wurde. Als Werbungskosten machte die Bf unter anderem Kredit-/Beratungskosten sowie Zinsaufwand geltend (**Einkommensteuererklärungen 2012, 2013, 2014, jeweils vom 2.3.2017**, FinanzOnline, E 1 und Beilagen):

Jahr	Verkauf / Wohnung / Parkplatz / Verkaufserlös	AK/Wohnung/Parkplatz	Zinsaufwand	Beratungskosten	Aufwand Zinsaufwand / Beratungskosten gesamt	Gewinn
2012	Verkauf W. € 214.000,00	€ 108.800,00	€ 70.200,00	€ 11.700,00	€ 81.900,00	€ 23.300,00
2013	Verkauf G. € 210.000,00	€ 101.000,00	€ 78.000,00	€ 11.700,00	€ 89.700,00	€ 19.300,00

2014	Verkauf B.	€ 210.000,00	€ 108.800,00	€ 85.800,00	€ 11.700,00	€ 97.500,00	€ 3.700,00
------	------------	--------------	--------------	-------------	-------------	-------------	------------

Nach Wiederaufnahme des Verfahrens für das Jahr 2012 wurde die Bf für die Jahre 2012 bis 2014 zur Einkommensteuer veranlagt (Wiederaufnahmebescheid 2012 und **Einkommensteuerbescheide 2012 bis 2014, jeweils vom 7.4.2017**), wobei das Finanzamt die von der Bf im Zusammenhang mit den Grundstücksveräußerungen stehenden, als Werbungskosten geltend gemachten Finanzierungskosten in Höhe von gesamt € 81.900,00 für 2012, € 89.700,00 für 2013 und € 97.500,00 für 2014 nicht anerkannte. Die Behörde führte zur Begründung aus, dass gem. § 20 Abs 2 EStG 1988 idF des 1. StabG 2012 bei der Ermittlung der Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden dürfen, die mit diesen Einkünften in unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen und auf die der besondere Steuersatz gem. § 30a EStG anwendbar ist. Das Abzugsverbot für Werbungskosten im außerbetrieblichen Bereich würde nicht nur bei Anwendung des besonderen Steuersatzes sondern auch bei Option zur Regelbesteuerung gem. § 30a Abs 2 EStG greifen. Durch die Nichtanerkennung der Kredit-/Beratungskosten bzw. des Zinsaufwandes (siehe Tabelle oben) wurden die Einkünfte der Bf aus Grundstücksveräußerungen für das Jahr 2012 mit € 105.200,00, für das Jahr 2013 mit € 109.00,00 und für das Jahr 2014 mit € 102.200,00 festgesetzt. Die von der Bf beantragte Regelbesteuerungsoption gem. § 30a Abs 2 EStG wurde seitens der Behörde daraufhin nicht berücksichtigt und die Besteuerung der Einkünfte nach dem besonderen Steuersatz nach § 30 a Abs 1 EStG vorgenommen.

Gegen die Bescheide vom 7.4.2017 betreffend die Einkommensteuer 2012 bis 2014 erhab die Bf am 2.5.2017 fristgerecht das **Rechtsmittel der Beschwerde** (Fax vom 4.5.2017), das mit der **Verfassungswidrigkeit der Formulierung bzw. Auslegung der Wortfolge „oder § 30a Abs 1 anwendbar ist“ in § 20 Abs 2 EStG 1988 idF BGBI. I 22/2012** begründet wurde:

„...Die Wortfolge „anwendbar ist“ schließt somit den Abzug von Werbungskosten trotz Regelbesteuerungsoption aus.

....Das objektive Nettoprinzip stellt ein Grundprinzip des österreichischen Steuersystems dar. Dieses besagt, dass Aufwendungen zur Einkünftezielung abzugsfähig sein müssen (Doralt/Ruppe aaO (FN 21), Tz 24). Beiser führt hierzu aus, dass § 20 Abs 2 EStG, auf den sich die gegenständlichen Einkommenssteuerbescheide beziehen, klar gegen das objektive Nettoprinzip verstößt und dieser Paragraph in weiterer Folge auch sachlich auf Grund des Gleichheitsgrundsatzes (§ 7 B-VG) nicht rechtfertigbar sei. Selbige Meinung wird überwiegend in der herrschenden Literatur (u.a. Ruppe, Doralt, Zorn) vertreten.

Somit würde eine verfassungskonforme Auslegung des § 7 B-VG im Ergebnis dazu führen, dass das in § 20 Abs 2 EStG normierte Abzugsverbot aufzuheben wäre, da dieses

Abzugsverbot eine Besteuerung bewirkt, die nicht die der tatsächlichen Leistungsfähigkeit entspricht und somit einen Verstoß gegen § 7 B-VG darstellt.

Diese Verfassungswidrigkeit dürfte auch der Gesetzgeber bemerkt haben, weshalb mittels BGBl. I Nr. 118/2015 eine verfassungskonforme Anpassung des § 20 Abs 2 EStG vorgenommen wurde die in ihrer Konsequenz den Ansatz von Fremdkapitalzinsen zulässt....“.

Die Bescheidbeschwerde wurde ohne Erlassen einer Beschwerdevorentscheidung am 1.6.2017 dem **Bundesfinanzgericht (BFG)** zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Schriftsatz vom 17.10.2017 ergänzte** die Bf ihre **Beschwerdeaufführungen**:

„...Würde das Abzugsverbot von Aufwendungen, wie es bei Anwendung des besonderen Steuersatzes nach § 30a Abs 1 EStG zum Tragen kommt, bei Option zur Regelbesteuerung nach § 30a Abs 2 EStG ebenfalls angewandt, so entzöge dies der Regelbesteuerungsoption seine Sinnhaftigkeit.

Aus dem Leistungsfähigkeitsprinzip resultiert das objektive Nettoprinzip, das ebenfalls ein Grundprinzip des österreichischen Steuersystems und einen Eckpfeiler einer sachgerechten Ertragsbesteuerung darstellt. Dieses besagt, dass Aufwendungen zur Einkünftezielung abzugsfähig sein müssen. (Doralt/Ruppe aaO FN 21, Tz 24).

... Der Verfassungsgerichtshof stellt das objektive Nettoprinzip in seinem Erkenntnis vom 17. Juni 2006, B 53/08 komprimiert wie folgt dar: "2. Nach der dem Einkommensteuerrecht zugrundeliegenden Konzeption soll diese Steuer den periodisch erzielten Zuwachs an persönlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, ausgedrückt im Wesentlichen durch das am Markt erzielte (Rein) Einkommen, erfassen. Dieses Konzept gebietet es grundsätzlich, die zur Erzielung des Einkommens aufgewendeten Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abzuziehen (sog. objektives Nettoprinzip). So hat der Verfassungsgerichtshof im Erkenntnis 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.“

Betrachtet man die gesetzlichen Änderungen chronologisch so liegt es nahe, dass dem Gesetzgeber mit der Änderung von § 20 Abs 2 EStG idF 1. StabG 2012 ein Fehler unterlaufen ist, der mittels dem StRG 2015/2016 behoben wurde:

2012 bis 2015 - Gesetzeslage idF 1. StabG 2012 - § 20 Abs 2 EStG

*(2) Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit
- nicht steuerpflichtigen Einnahmen*

- Einkünften auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 oder § 30a Abs 1 anwendbar ist,
in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Ab 2016 - Gesetzeslage nach StRG 2015/2016 - § 20 Abs 2 EStG

(2) Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit

- nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder
- Einkünften, auf die ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 anwendbar ist oder
- Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs 1 angewendet wird, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Dies lässt darauf schließen, dass der Gesetzgeber selbst die Verfassungswidrigkeit, die aus der erheblichen Schlechterstellung des Abgabepflichtigen durch die Änderungen des StabG 2012 bei Anwendung der Regelbesteuerung resultierte, erkannt hatte und mittels dem StRG 2015/16 eine Sanierung dieser Gesetzesstelle durchgeführt hat. Vor den Änderungen durch das StabG 2012 war der Abzug von Fremdfinanzierungskosten bei einer Veräußerung innerhalb der Spekulationsfrist ebenso möglich wie aktuell unter Anwendung der Regelbesteuerungsoption in der geltenden Fassung.

... Explizit auf Fremdfinanzierungskosten bezogen konnte der VfGH schon 1994 "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 1 1.3.1994, B 1297/93, VfSlg. 13.724/1994, S 301).

... Das Bundesfinanzgericht hegte deswegen schon einmal Bedenken, dass das mit dem 1. StabG 2012 im außerbetrieblichen Bereich ab 1. April 2012 eingeführte Abzugsverbot für Werbungskosten anlässlich der privaten Grundstücksveräußerung den verfassungsrechtlichen Vorgaben im Hinblick auf das objektive Nettoprinzip und den Vertrauenschutz nicht gerecht werde.

In der Konsequenz beantragte das Bundesfinanzgericht die Aufhebung der Wortfolge „oder § 30a Abs 1 iVm § 20 Abs 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 idF des 1. StabG 2012, BGBl. I Nr. 22/2012 damit Finanzierungskosten des dem Erwerb des Grundstücks dienenden Kredits vom Veräußerungsgewinn weiterhin abgezogen werden dürfen. Dieser Normprüfungsantrag (Beschluss des BFG vom 23.06.2014, RN/7100001/2014) bezog sich auf die bisherige Judikatur des Verfassungsgerichtshofs (VfSlg 13.724/1994, 15.229/1998, 15.934/2000, 16.760/2002) „...welche es gebiete, die zur Erzielung des Einkommens getätigten Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abzuziehen“. In diesem Fall entschied der VfGH mit einer Zurückweisung des Antrages aufgrund mangelnder

Präjudizialität, da Kursverluste nach der Rechtsprechung des VfGH grundsätzlich keine Werbungskosten nach § 16 Abs 1 EStG 1988 darstellen können.

Die Zurückweisung des Antrages, mangels Abzugsfähigkeit von Kursverlusten als Werbungskosten nach § 16 Abs 1 EStG 1988, ist hinzunehmen, anders stellt sich jedoch die Situation in Bezug auf Fremdfinanzierungskosten dar.

§ 16 Abs 1 EStG 1988 lautet: „Schuldzinsen und auf besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten, soweit sie mit einer Einkunftsart in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.“ Fremdfinanzierungskosten kommt dem Grunde nach Werbungskostencharakter nach § 16 Abs 1 EStG zu Präjudizialität ist somit im vorliegenden Fall gegeben.

... In Bezug auf die Verletzung des Gleichheitssatzes sei weiters anzumerken, dass es keinen nachvollziehbaren Grund gibt. Aufwendungen, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer privaten Grundstücksveräußerung stehen, vom Abzug auszuschließen, wenn wirtschaftlich vergleichbare Aufwendungen im Rahmen von Anschaffungsnebenkosten abzugsfähig zu sein scheinen. Es ist anzuführen, dass gemäß § 30 Abs 3 EStG 1988 idF StabG 2012 der Abzug von bestimmten Werbungskosten zugelassen wird, jedoch alle anderen Aufwendungen die nach den allgemeinen Grundsätzen als Werbungskosten abzusetzen wären, vom Abzug ausgeschlossen werden (vgl. VfGH 29.1.1.2014, G 137/2014 ua.).

Die Finanzverwaltung bezieht sich mit Ihrer Argumentation auf die mögliche „Anwendbarkeit“ des besonderen Steuersatzes. Beiser führt hierzu aus, dass die Möglichkeit der Anwendbarkeit im selben Zug mit der Inanspruchnahme der Option zur Regelbesteuerung nach § 30a Abs 2 EStG wegfällt, weswegen kein Abzugsverbot herrschen kann (vgl. Beiser in ÖStZ 2015/242). Hier wird also argumentiert, dass der Steuerpflichtige mit Anwendung der Regelbesteuerungsoption die mögliche Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes nach § 30a Abs 1 EStG verwirkt und somit auch keine Anwendbarkeit mehr vorliegt. Dies wiederum führt in Konsequenz zur Abzugsfähigkeit von Werbungskosten nach § 16 Abs 1 EStG...“.

II. Entscheidungsrelevanter Sachverhalt

Die Einkommensteuerbescheide der Jahre 2012, 2013 und 2014 veranlagten Immobilienverkäufe des 2015 verstorbenen L.HD., dessen Erbschaft die 85 jährige Mutter bedingt angetreten ist. Mit der Veräußerung der Immobilien gingen erhebliche Finanzierungskosten, wie folgt dargestellt, einher:

Jahr	Wohnung	Zinsaufwand	Beratungskosten	Aufwand gesamt
2012	Verkauf W.	€ 70.200,00	€ 11.700,00	€ 81.900,00
2013	Verkauf G.	€ 78.000,00	€ 11.700,00	€ 89.700,00
2014	Verkauf B.	€ 85.800,00	€ 11.700,00	€ 97.500,00

Aufgrund der Höhe dieser Werbungskosten wurde für die Jahre 2012 bis 2014 mit der Einreichung der jeweiligen Steuererklärungen ein Antrag auf Regelbesteuerung gemäß § 30a Abs 2 EStG unter Einbezug der o.a. Fremdfinanzierungskosten als Werbungskosten nach § 16 Abs 1 Z 1 EStG eingebbracht.

Das Finanzamt setzte die Einkommensteuer für die Jahre 2012 bis 2014 mit den Bescheiden vom 7.4.2017 fest, wobei die Einkünfte ohne die von der Bf bei der Ermittlung der Einkünfte aus den Grundstücksveräußerungen angesetzten anteiligen Finanzierungskosten ermittelt wurden. Begründend führte das Finanzamt aus, dass ein Abzug von Werbungskosten bei Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen gemäß § 20 Abs 2 EStG nicht zulässig wäre.

Dagegen erhob die Bf das Rechtsmittel der Beschwerde und äußerte darin die Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit der Wortfolge „oder § 30a Abs 1“ in § 20 Abs 2 EStG 1988 idF BGBl. I 22/2012.

III. Beweiswürdigung

Der festgestellte Sachverhalt stützt sich auf die Angaben der Bf, auf die dem Gericht vorgelegten Unterlagen der Bf sowie auf die Ergebnisse der von der Behörde bzw. vom BFG durchgeföhrten Ermittlungen.

IV. Rechtsgrundlagen

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.

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: [...]"

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).

V. Erwägungen

Strittig ist, ob die Finanzierungskosten (hier: Kredit- und Beratungskosten) bei der Ermittlung der Einkünfte aus der privaten Grundstücksveräußerung im Wege der Regelbesteuerung als Werbungskosten abgezogen werden können.

In den gegenständlichen Bescheiden beruft sich die Finanzverwaltung auf § 20 Abs 2 EStG 1988 idF StabG 2012 und teilt mit, dass der Abzug von Fremdfinanzierungskosten auch bei Anwendung der Regelbesteuerung nicht möglich sei.

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).

Für die Ermittlung der Einkünfte bestimmt § 20 Abs 2 EStG 1988 idF BGBl. I 22/2012, damit für den streitgegenständlichen Zeitraum, 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.

Damit hat der Gesetzgeber für diese Einkünfte – vergleichbar den Einkünften aus Kapitalvermögen – ein Sonderregime nach Art einer Schedulenbesteuerung 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.

Der Gesetzgeber sieht dabei in § 30a Abs 2 EStG 1988 - Gesetzeslage idF 1. StabG 2012 - 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 zum 1. StabG 2012 (vgl. die Erläut. zur RV 1680 BlgNR 24. GP, 10) ist dabei zu berücksichtigen, dass das Verbot des Werbungskostenabzuges gemäß § 20 Abs 2 auch für Einkünfte gilt, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs 1 grundsätzlich anwendbar ist; somit gilt das Werbungskostenabzugsverbot auch für den Fall der Regelbesteuerung.

Mit StRefG 2015/2016, BGBl. I 118/2015 (684 der Beilagen XXV. GP-Regierungsvorlage) hat der Gesetzgeber die Bestimmung des § 20 Abs 2 EStG wie folgt geändert:

...(2) Weiters dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit
- nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder

- Einkünften, auf die ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 anwendbar ist oder
- Einkünfte, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs 1 angewendet wird, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

Die Anpassung des § 20 Abs 2 EStG durch das StRefG 2015/2016 bewirkt, dass bei Option auf die Regelbesteuerung nunmehr der besondere Steuersatz konkret nicht mehr anwendbar ist, was in ihrer Konsequenz nunmehr den Ansatz von Fremdfinanzierungskosten zulässt.

Die Gesetzesänderung trat mit 1.1.2016 in Kraft.

Die verfahrensgegenständlichen Bescheide begründen das Abzugsverbot der Fremdfinanzierungskosten wie oben angeführt mit dem in § 20 Abs 2 idF des 1. StabG 2012 normierten Abzugsverbot für Aufwendungen und Ausgaben, die mit Einkünften auf die der besondere Steuersatz nach § 30a Abs 1 EStG anwendbar ist, in Zusammenhang stehen. Die Finanzverwaltung bezieht sich mit Ihrer Argumentation auf die mögliche „Anwendbarkeit“ des besonderen Steuersatzes, was den Abzug von Werbungskosten auch bei Regelbesteuerungsoption ausschließen würde.

Die Gesetzesmaterialien lassen den Willen des Gesetzgebers erkennen, dass bis zum Inkrafttreten des StRefG 2015/2016, BGBl I 118/2015 am 1.1.2016 das Verbot des Werbungskostenabzuges gemäß § 20 Abs 2 auch für Einkünfte gelten soll, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs 1 grundsätzlich anwendbar ist; somit auch für den Fall der Regelbesteuerung.

Den Ausführungen des Finanzamtes ist grundsätzlich nichts hinzuzufügen. Für den Streitzeitraum 2012 bis 2014 waren die Bestimmungen § 30a Abs 1 und § 20 Abs 2 zweiter Teilstrich EStG in der Fassung des 1. StabG 2012 noch in Kraft.

Hinsichtlich der verfassungsrechtlichen Bedenken betreffend der Bestimmungen der § 30a Abs 1 und § 20 Abs 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 idF des 1. StabG 2012, BGBl I Nr. 2012/22 wird darauf hingewiesen, dass nach Art. 18 B-VG die gesamte staatliche Verwaltung nur auf Grund der Gesetze ausgeübt werden darf. Sowohl die Abgabenbehörden als auch das Bundesfinanzgericht haben daher die Bestimmungen der § 30a Abs 1 und § 20 Abs 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 idF des 1. StabG 2012, BGBl I Nr. 2012/22 so lange anzuwenden, als sie dem Rechtsbestand angehören. Den Gerichten steht die Prüfung der Gültigkeit gehörig kundgemachter Gesetze und Verordnungen nicht zu (Art 89 Abs 1 B-VG iVm Art 135 Abs 4 B-VG). Das entsprechende Prüfungsrecht wurde beim VfGH konzentriert. Gerichte haben generelle Normen anzuwenden, nicht aber auf ihre Rechtmäßigkeit zu überprüfen.

Die Bestimmungen der § 30a Abs 1 und § 20 Abs 2 zweiter Teilstrich EStG 1988idF 1. StabG 2012 waren im Streitzeitraum 2012 bis 2014 in Kraft und vom Bundesfinanzgericht somit anzuwenden.

Selbst wenn das in § 20 Abs 2 idF des 1. StabG 2012 normierten Abzugsverbot für Aufwendungen und Ausgaben, die mit Einkünften, auf die der besondere Steuersatz nach § 30a Abs 1 EStG anwendbar ist, in Zusammenhang stehen, aus den von der Bf

geäußerten Gründen verfassungswidrig sein sollte, könnte dies im gegenständlichen Verfahren nicht berücksichtigt werden, weil das Bundesfinanzgericht an das in Art 18 Abs. 1 B-VG verankerte Legalitätsprinzip gebunden ist und die gesetzlichen Anordnungen solange anzuwenden haben, als sie in Geltung stehen.

Dem Beschwerdebegehren konnte aufgrund der im Streitzeitraum 2012 bis 2014 geltenden Rechtslage nicht entsprochen werden.

Die Beschwerde war daher spruchgemäß als unbegründet abzuweisen.

VI. Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 B-VG die ordentliche 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.

Diese Voraussetzungen liegen im Beschwerdefall nicht vor. Die Frage, ob die Nichtanerkennung von Fremdfinanzierungskosten als Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs 1 EStG im Zusammenhang mit privaten Grundstückveräußerungen zu Recht erfolgte, ergibt sich anhand der bezugshabenden, jeweils in Geltung stehenden Gesetzesbestimmungen (§ 30a Abs 1 iVm § 20 Abs 2 zweiter Teilstrich EStG 1988 idF des 1. StabG 2012).

Da die Bf ausschließlich die oben behandelten verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die angewendeten Bestimmungen vorbrachte, war die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof für unzulässig zu erklären.

Salzburg-Aigen, am 31. Oktober 2017