

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Dr. R. über die Beschwerde des Bf., W., P1, vertreten durch Hopmeier Wagner Kirnbauer Rechtsanwälte OG, X.0 Wien, Rathausstraße 15, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20/21/22 vom 15. Dezember 2014, betreffend Einkommensteuer 2013, zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

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

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.) Bf. hat mit Kaufvertrag vom 10. Mai 2001 einen 1/2 Anteile zu B-LNR 4, Grundbuch Y, Einlagezahl X., B-Gasse, 1100 Wien, erworben. Mit Kaufvertrag vom 13. November 2013 hat er den Anteil veräußert.

Das Finanzamt setzte mit Einkommensteuerbescheid 2013 vom 15. Dezember 2014 die Immobilienertragsteuer mit dem besonderen Steuersatz von 25% auf Basis der gemäß § 30 Abs 3 EStG 1988 ermittelten Bemessungsgrundlage in Höhe von EUR 40.765,68 fest.

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde brachte die steuerliche Vertretung des Bf. vor:

1. "ImmoESt"

Der Einfachheit halber werden im Folgenden mit "*Immo-ESt*" jene Bestimmungen bezeichnet, die zur beschwerdegegenständlichen Festsetzung der Einkommenssteuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen geführt haben, also insbesondere § 29 Z 2 EStG 1988 sowie § 30 EStG 1988 in der seit 01.04.2012 geltenden Fassung.

2. Rechtsmittelerklärung

Bf., geb. xxx, erhebt hiemit das Rechtsmittel der Beschwerde gegen den Einkommenssteuerbescheid 2013 des Finanzamts Wien 2/20/21/22 vom 15.12.2014, der steuerlichen Vertretung des Beschwerdeführers zugestellt am 23.12.2014, zu StNr 12345

(kurz: "Bescheid") und ficht den Bescheid insoweit an, als darin Einkommenssteuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen bzw. "*Immo-ESt*" in Zusammenhang mit dem Verkauf der 1/2 Anteile zu B-LNR 4, Grundbuch Y, Einlagezahl X., B-Gasse, 1100 Wien, vom 13.11.2013 iHv EUR 40.765,68 festgesetzt wird.

3. Anregung zur Vorlage an den VfGH

Da sich die gegenständliche Beschwerde ausschließlich auf die Verfassungswidrigkeit der dem bekämpften Bescheid zugrunde liegenden Bestimmungen des § 29 Z 2 EStG sowie des § 30 EStG in der seit 01.04.2012 geltenden Fassung des 1. StabG 2012 bezieht, regt der Beschwerdeführer bereits jetzt an, die gegenständliche Beschwerde dem Verfassungsgerichtshof gemäß Art 140 Abs 1 Z 1 lit a B-VG direkt zur Entscheidung über die Verfassungsmäßigkeit jener Bestimmungen vorzulegen.

Es ist bereits zumindest eine Beschwerde beim Verfassungsgerichtshof anhängig, welche die Verfassungswidrigkeit der Immo-Est geltend macht (AZ: E 1552/2014). Der Beschwerdeführer ist daher naturgemäß an einer raschen Bearbeitung seiner Beschwerde interessiert, um von einer etwaigen Anlassfallwirkung zu profitieren, und ersucht höflich, dieses Interesse zu berücksichtigen.

4. Sachverhalt

4.1 Liegenschaftskauf

Der Beschwerdeführer erwarb mit Kaufvertrag vom 10.05.2001 (Beilage ./A) 1/2 Anteile zu B-LNR 4, Grundbuch Y, Einlagezahl X., B-Gasse, 1100 Wien.

Mit Kaufvertrag vom 13.11.2013 veräußerte der Beschwerdeführer die zuvor angeschafften Anteile an der gegenständlichen Liegenschaft (Beilage ./B).

4.2 Erlass des Stabilitätsgesetzes 2012

Mit 01.04.2012 trat buchstäblich über Nacht die unmittelbar davor vom Gesetzgeber beschlossene Neuregelung der Immobilienertragssteuer idF des Stabilitätsgesetzes 2012 in Kraft. Konnte privates Liegenschaftsvermögen nach der bis 31.03.2012 in Geltung stehenden Rechtslage nach Ablauf einer zehnjährigen Spekulationsfrist steuerfrei veräußert werden, so sahen die neuen Bestimmungen der §§ 29, 30 EStG 1988 idF 1. StabG 2012 eine generelle Steuerpflicht mit derartigen Liegenschaftsveräußerungen vor.

4.3 Bescheid der Abgabenbehörde

Mit Einkommenssteuerbescheid 2013 des Finanzamtes Wien 21/20/21/22 vom 15.12.2014 wurde eine auf der angeführten Veräußerung basierende Immobilienertragsteuer im Ausmaß von insgesamt EUR 40.765,68 zulasten des Beschwerdeführers festgesetzt.

5. Beschwerdegründe:

Der Bescheid ist im angefochtenen Umfang verfassungswidrig, insbesondere wegen der Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes.

5.1 Verletzung des Vertrauenschutzprinzips

5.1.1 Vertrauen auf Steuerfreiheit nach Ablauf der Spekulationsfrist

Der Beschwerdeführer durfte im Zeitpunkt der Anschaffung der gegenständlichen Liegenschaft, also insbesondere im Jahr 2001 darauf vertrauen, dass die gegenständliche Liegenschaft nach Ablauf von zehn Jahren bzw. aufgrund der im konkreten Fall vorgenommenen Absetzung von Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs 3 EStG 1988 jedenfalls nach Ablauf von 15 Jahren endgültig aus der Steuerhängigkeit ausgeschieden sein würde und der etwaige Verkauf jener Liegenschaft steuerfrei sein würde.

Die Besteuerung von Altvermögen durch die Immobilienertragsteuer sowie der Wegfall der zehnjährigen Spekulationsfrist auch für Neuvermögen stellen einen völlig unberechenbaren und unvorhersehbaren Akt des Gesetzgebers dar.

Schließlich kaufte der Beschwerdeführer im gegenständlichen Fall im Jahr 2001 im Vertrauen und auf der Grundlage der rechtsstaatlichen Sicherheit und Vorhersehbarkeit der geltenden Liegenschaftsbesteuerung sowie der zehn- bzw. 15-jährigen Spekulationsfrist die oben genannte Liegenschaft.

Die buchstäblich über Nacht erfolgte Gesetzwerdung und Veröffentlichung des Stabilitätsgesetzes 2012 entspricht weder dem Grundsatz der Rechtsstaatlichkeit noch dem Vertrauenschutzprinzip, noch ist sie eines Rechtsstaats würdig.

Der VfGH betont regelmäßig unter Verweis auf seine bisherige Judikatur, dass es dem Gesetzgeber grundsätzlich freistehe, die Rechtslage für die Zukunft anders und auch ungünstiger zu gestalten, dass aber bei Vorliegen besonderer Umstände zur Vermeidung unsachlicher Ergebnisse Gelegenheit gegeben werden muss, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen (vgl VfGH 03.03.2000, G 172/99). Genau das tat der Gesetzgeber hier aber offenbar bewusst und absichtlich nicht.

Der bereits früher von der Bundesregierung vertretenen Meinung, dass im Bereich des Steuerrechts derartige besondere Umstände generell ausgeschlossen seien, konnte der VfGH noch nie folgen (vgl VfGH 03.03.2000, G 172/99). Die in diesem Rechtsbereich möglicherweise bestehende Notwendigkeit, besonders rasch auf geänderte Rahmenbedingungen zu reagieren, rechtfertigt nach der ständigen Rechtsprechung des VfGH keine verfassungsrechtlich bedenklichen Eingriffe in ein geschütztes Vertrauen, besteht doch kein Grund für die generelle Annahme, dass es im Bereich des Steuerrechts nicht möglich wäre, die vom Gesetzgeber für erforderlich gehaltenen Anpassungen in verfassungskonformer Weise durchzuführen (vgl VfGH 03.03.2000, G 112/99). Konkret hätte dies leicht dadurch erfolgen können, dass die bestehende Spekulationsfrist für Neuanschaffungen abgeschafft, und die Immo-ESt nur für Neuanschaffungen eingeführt werden hätte können.

Eine Unterscheidung, wonach auf Liegenschaftseigentümer, die ihre Liegenschaften zur selben Zeit veräußern und im Zeitpunkt der Anschaffung dasselbe Vertrauen in die geltende Rechtslage hatten, unterschiedliche Regelungen bzw Besteuerungen anzuwenden sind, je nachdem, ob sie ihre Liegenschaft im März oder im April 2012

erwerben, ist jedenfalls nicht sachlich und verstößt gegen den verfassungsmäßig gewährleisteten Gleichheitsgrundsatz.

Die steuerliche Situation spielte bei der Anschaffung der gegenständlichen Liegenschaft im Jahr 2001 insbesondere hinsichtlich der Verkaufsentscheidung an sich sowie hinsichtlich der Kaufpreisgestaltung eine wesentliche Rolle. Der Ankauf von Wohnungen ist eine langfristige und extrem kostspielige Angelegenheit, bei welcher der Schutz des Vertrauens auf die steuerrechtliche Situation besonders wichtig ist. Gerade die bis 01.04.2012 geltende Rechtslage der zehn- bzw. 15-jährigen Spekulationsfrist für Immobilienvermögen im Privatbesitz schaffte einen Vertrauenstatbestand (vgl VfGH 03.03.2000, G 172/99).

5.1.2 Faktische Rückwirkung

Mit der Immo-ESt griff der Gesetzgeber rückwirkend in bereits verwirklichte Tatbestände, nämlich die im Vertrauen auf die nach Ablauf der Spekulationsfrist steuerfreie Veräußerungsmöglichkeit vorgenommene Anschaffung extrem teurer Wirtschaftsgüter, nämlich Immobilien, dadurch ein, dass die steuerlichen Konsequenzen von bereits getätigten Anschaffungsvorgängen nachträglich zum Nachteil des Steuerpflichtigen verändert wurden, ohne dass es im Zuge von Übergangsfristen oder einer Beschränkung auf Neuanschaffungen die Möglichkeit gegeben hätte, sich darauf einzustellen. Im Gegenteil: Der Gesetzwerdungsvorgang und das Inkrafttreten wurden derart rasch betrieben, dass auch hinsichtlich der formalen Voraussetzungen der Gesetzwerdung der Immo-ESt erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken bestehen und es geradezu offensichtlich ist, dass der Gesetzgeber eine faktische Rückwirkung erreichen wollte. Die *Immo-ESt* ist damit insbesondere wegen der Verletzung des verfassungsrechtlichen Vertrauensgrundsatzes verfassungswidrig und hätte bei der Erlassung des Bescheids nicht zur Anwendung gelangen dürfen (vgl zB VfGH 13.03.2003, G 334/02).

5.1.3 Wirkung steuerrechtlicher Dispositionen

Darüber hinaus hat der rückwirkende Eingriff in das Vertrauen der Steuerpflichtigen auch über den Verlust der mit Ablauf der Spekulationsfrist eintretenden Möglichkeit der steuerfreien Veräußerung hinaus erhebliche Folgen. Von Steuerpflichtigen aus Sicht der damaligen Rechtslage getroffene Entscheidungen wirken nunmehr zum Teil rückwirkend belastend und benachteiligend.

Eine im Jahr 2001 erworbene Liegenschaft, welche als Altvermögen 2012 bereits nicht mehr steuerhängig wäre, würde sich beispielsweise infolge einer im Jahr 2001 als in steuerrechtlicher Hinsicht vorteilhaft angesehenen Entscheidung (nämlich der Absetzung von Herstellungskosten in 1/15-Teilbeträgen) zu Neuvermögen wandeln, was im Rahmen der neuen Rechtslage eine deutlich ungünstigere Besteuerung zur Folge hat. Genau dies trifft auf den im Jahr 2001 durch den Beschwerdeführer erworbenen Hälftenanteil an der gegenständlichen Liegenschaft zu.

Nach der alten Rechtslage hätte der Beschwerdeführer mit dem Verkauf der gegenständlichen Liegenschaft bis zum Jahr 2016 zuwarten müssen, um einen

allfälligen Veräußerungsgewinn steuerfrei zu lukrieren, weshalb die Absetzung von Herstellungsaufwendungen in Teilbeträge in 2001 sinnvoll erschien und auch durchgeführt wurde. Infolge der Änderung der Rechtslage und der Einführung der Immobilienertragsteuer ist diese im Jahr 2001 getroffene Entscheidung jedoch nunmehr mit erheblichen steuerlichen Nachteilen verbunden:

- a) Zum einen ist die Veräußerung der Liegenschaft nunmehr unabhängig vom Verkaufszeitpunkt jedenfalls steuerpflichtig.
- b) Zum anderen gilt das Grundstück aufgrund dieser im Jahr 2001 getroffenen Entscheidung im Falle der Veräußerung zudem als Neuvermögen, was die Folge hat, dass die entsprechende Immobilienertragsteuer von der Differenz zwischen Verkaufspreis und - um Abschreibung verminderte -Anschaffungskosten berechnet wird.

Im Hinblick auf die obigen Ausführungen ist die Unterscheidung zwischen Altvermögen und Neuvermögen - die lediglich auf die Frage der Steuerhängigkeit zum Stichtag 31.3.2012 abstellt - eindeutig unsachlich und daher verfassungswidrig.

Unsachlich ist die pauschale Besteuerung von Altvermögen vor allem auch deshalb, weil der Frage, ob die Liegenschaft zur Erzielung von Einkünften verwendet wurde oder nicht, keine Beachtung geschenkt wird. Bei Neuvermögen ist die Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer nämlich deutlich höher, wenn die Liegenschaft zur Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gedient hat und daher die Anschaffungskosten um die steuerlich geltend gemachten Abschreibungen gemindert werden; bei einer privat genutzten - oder zB im Rahmen einer steuerlichen unbeachtlichen Liebhaberei vermieteten - Liegenschaft kommt es zu keiner Kürzung der Anschaffungskosten und ist daher die Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer niedriger.

Bei der pauschalen Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Immobilienertragsteuer für Altvermögen wird auf diese unterschiedliche Nutzung in den Vorjahren aber nicht Bedacht genommen, wodurch aber die Unterscheidung zwischen Altvermögen und Neuvermögen insbesondere in jenen Fällen zu einer unsachlichen Differenzierung führt, bei denen - wie im gegenständlichen Fall - es sich nur deswegen nicht um Altvermögen handelt weil (infolge einer schon im Jahr 2001 getroffenen Entscheidung) sich die Spekulationsfrist von zehn auf 15 Jahre verlängert hat.

Die Entscheidung eines Steuerpflichtigen zur Absetzung der Herstellungskosten in 1/15-Teilbeträgen wurde regelmäßig im Vertrauen darauf getroffen, nach Ablauf der auf 15 Jahre verlängerten Spekulationsfrist einen allfälligen Veräußerungsgewinn steuerfrei lukrieren zu können. Der Beschwerdeführer hätte in diesem Sinne natürlich bis zum Jahr 2016 mit der Veräußerung der gegenständlichen Liegenschaft zugewartet, um damit zumindest die Steuerpflicht hinsichtlich jenes Teils des Verkaufserlöses zu vermeiden, welcher auf den im Jahr 2001 angeschafften Liegenschaftsanteil entfällt. Im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage ist es dem Steuerpflichtigen jedoch nunmehr verwehrt, diese

unvorhergesehene Steuerbelastung durch zeitliche Verzögerung der Veräußerung bis zum Ablauf der (verlängerten) Spekulationsfrist entsprechend zu mindern bzw. zu verhindern.

5.2 Grundrecht auf Unverletzlichkeit des Eigentums

Vorschreibungen von Abgaben (Steuern und Gebühren) haben als Eingriffe in das verfassungsgesetzlich gewährleistete Recht auf Eigentum vor allem verhältnismäßig zu sein. Dies bedeutet, dass eine Abwägung zwischen dem öffentlichen Interesse an der Regelung und dem Interesse des Betroffenen an der Vermeidung des Eigentumsbegriffes zum Ergebnis führen muss, dass das öffentliche Interesse überwiegt. Zudem darf ein zur Verwirklichung einer im überwiegenden öffentlichen Interesse getroffenen Regelung vorgenommener Eigentumseingriff nicht weiter gehen, als dies zur Erreichung des Regelungszieles erforderlich ist (vgl etwa VfGH 18.03.2006, G 79/05). Die Festsetzung einer Immo-ESt für Alt- und Neuvermögen ohne jegliche Übergangsfristen verletzt das Grundrecht auf Unverletzlichkeit des Eigentums, weil damit in verfassungswidriger Weise erhebliche Abgaben für Vermögenswerte vorgeschrieben werden, welche nach der Erwartungshaltung der Steuerpflichtigen bereits wie im vorliegenden Fall nach Ablauf der 15-jährigen Spekulationsfrist nicht mehr steuerhängig sein sollten.

Zudem ist eine derartige Regelung jedenfalls nicht verhältnismäßig im oben angeführten Sinne, weil der letztlich durch die Neuregelung erfolgte Eingriff in das Eigentum der steuerpflichtigen erheblich umfassender erfolgte als dies ein etwaig bestehendes öffentliches Interesse erfordern könnte. Auch die Finanzierung des Bundeshaushalts ist per se kein überwiegendes öffentliches Interesse, welches jedwede rückwirkende unsachliche und unvorhersehbare Eigentumsbeschränkung - wie im hier vorliegenden Fall- rechtferlichen könnte.

5.3 Unsachliche Differenzierung, insb Verstoß gg Gleichheitsgrundsatz

Im Übrigen ist es auch unsachlich, dass durch die Neugestaltung der Immo-ESt in vielen Fällen eine Steuermehrbelastung eintritt, nämlich bei den schon seit Jahren im Privatbesitz befindlichen Liegenschaften, wobei der steuerpflichtige Gewinn noch dazu lediglich ein durch die Inflation erzeugter Scheingewinn ist, weil der nach nominellen Geldeswert berechnete steuerpflichtige Gewinn eben nicht durch eine echte, nämlich reale und konkret inflationsbereinigte Wertsteigerung der jeweiligen und hier konkreten Liegenschaft entstanden ist, sondern lediglich durch eine inflationsbedingte Geldentwertung, während andererseits schon innerhalb der Spekulationsfrist von zehn Jahren erfolgte Verkäufe von Liegenschaften steuerlich deutlich besser gestellt werden, weil die daraus entstehenden Gewinne statt nach dem Einkommensteuertarif nur mit dem im Regelfall deutlich günstigsten Steuersatz von 5 Prozent belastet werden.

Nach der bisherigen Rechtslage wurden Einkünfte aus Wertsteigerungen von Gegenständen des Privatvermögen nur dann als Spekulationsgeschäfte steuerlich erfasst, wenn zwischen Anschaffung und Veräußerung weniger als eine bestimmte kurze Frist verstrichen war. Das war insbesondere deswegen der Fall, weil nur innerhalb eines relativ kurzen Beobachtungszeitraums überhaupt von einem Spekulationsgewinn oder

Gewinn an sich gesprochen werden kann, wenn und lange keine inflationsbereinigte Kalkulation vorliegt.

Dieses insbesondere dem an die Gesetzgebung gerichteten Sachlichkeitsprinzip entsprechende System wurde mit der Einführung der Immo-ESt verletzt, sodass der angefochtene Bescheid auch deswegen an der Anwendung einer verfassungswidrigen Norm leidet. Schließlich werden nach der Immo-ESt lediglich abstrakt-numerische Differenzen zwischen An- und Verkaufspreisen, jedoch keinesfalls sachlich konkret ermittelte Wertsteigerungen im Privatvermögen besteuert.

Für den mit der ImmoESt für gewisse Fälle eingeführten 2%igen und mit 50% gedeckelten Inflationsabschlag fehlt jede sachliche Rechtfertigung erstens des starren 2%igen Abschlags sowie zweitens der 50%igen Deckelung. Über unbegrenzt lange Zeiträume könnte nur eine konkrete Berechnung und Berücksichtigung der konkreten Inflation zu einer sachlichen Besteuerungsgrundlage führen. Genau das ist nach der Immo-ESt jedoch nicht der Fall.

6. Anträge

Aus den genannten Gründen richtet der Beschwerdeführer die höflichen Anträge an das Bundesfinanzgericht,

- I. dieser Beschwerde Folge zu geben und im Zusammenhang mit dem Verkauf der 1/2 Anteile zu ... keine Einkommensteuer bzw Immobilienertragssteuer (Immo-Est) festzusetzen, in eventu
- II. die Einkommensteuer bzw. Immobilienertragssteuer (ImmmoESt) im Zusammenhang mit oben genannter Veräußerung unbeweglichen Vermögens mit Null Euro festzusetzen!"

Im Hinblick auf die eingewendete Verfassungswidrigkeit legte das Finanzamt gemäß § 262 Abs.3 BAO die Beschwerde ohne Erlassung einer Beschwerdevorentscheidung dem Bundesfinanzgericht vor.

Über die Beschwerde wurde erwogen:

Sachverhalt:

Unstrittig ist, dass der Bf. mit Kaufvertrag vom 10.05.2001 1/2 Anteile der gegenständlichen Liegenschaft erwarb. Es wurden 2001 Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gem. § 28 Abs. 3 EStG 1988 vorgenommen.

Mit Kaufvertrag vom 13.11.2013 veräußerte der Bf. die zuvor angeschafften Anteile an der gegenständlichen Liegenschaft.

Gesetzliche Bestimmungen:

Gemäß **§ 29 Zif. 2 EStG 1988 idF BGBI I Nr. 111/2010** sind sonstige Einkünfte Einkünfte aus Veräußerungsgeschäften im Sinne des § 30.

Gemäß § 30 Abs. 1 Zif. 1 lit. a EStG 1988 idF BGBI I Nr. 111/2010 sind Spekulationsgeschäfte Veräußerungsgeschäfte, bei denen der Zeitraum zwischen

Anschaffung und Veräußerung bei Grundstücken und anderen Rechten, die den Vorschriften des bürgerlichen Rechts über Grundstücke unterliegen, nicht mehr als zehn Jahre unterliegen. 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.

Sonstige Einkünfte sind gemäß **§ 29 Z 2 EStG 1988 idF 1. StabG 2012, BGBI I 2012/22** ab 1.4.2012 Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30) und aus Spekulationsgeschäften (§ 31).

Private Grundstücksveräußerungen sind gemäß § 30 Abs. 1 EStG 1988 in der Fassung 1. StabG 2012, BGBI. I Nr. 2012/22, 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. Bei unentgeltlich erworbenen Grundstücken ist auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers abzustellen. Bei Tauschvorgängen ist § 6 Z 14 sinngemäß anzuwenden.

Abs. 2 ...

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

Die Einkünfte sind zu vermindern um

- die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gemäß § 30c anfallenden Kosten und um anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gemäß § 6 Z 12;
- 2% jährlich ab dem elften Jahr nach dem Zeitpunkt der Anschaffung oder späteren Umwidmung, höchstens jedoch um 50% (Inflationsabschlag); dies gilt nicht, soweit der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs 4 nicht anwendbar ist.

(...)

Gemäß § 30 a EStG 1988 idF 1. StabG 2012, BGBI I 2012/22, unterliegen Einkünfte aus Veräußerung von Grundstücken im Sinne des § 30 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 Regelebesteuerung (Abs 2) anzuwenden ist.

Einkünfte begründender Tatbestand des § 30 Abs. 1 EStG 1988 ist die Veräußerung eines Grundstückes. Unter Veräußerung ist jede entgeltliche Übertragung zu verstehen.

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. Danach war eine Veräußerung von Grundstücken grundsätzlich nur dann steuerpflichtig, wenn diese innerhalb von zehn Jahren ab der Anschaffung erfolgte. Für Grundstücke, bei denen innerhalb von zehn Jahren nach ihrer Anschaffung Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs. 3 EStG 1988 abgesetzt wurden, verlängerte sich die Frist auf 15 Jahre.

Als Altbestand gelten somit Grundstücke, die am 31. März 2012 nicht mehr iSd Spekulationsfrist des § 30 EStG aF steuerverfangen waren, dh Grundstücke, bei denen an diesem Tag die Spekulationsfrist bereits abgelaufen war, eine steuerfreie Veräußerung am 31. März 2012 möglich gewesen wäre. Bei Geltung der zehnjährigen Spekulationsfrist liegt demnach Altbestand vor, wenn das Grundstück vor dem 31. März 2002 angeschafft (entgeltlich erworben) wurde (vgl. Haunold/Kovar/Schuch/Wahrlich, Immobilienbesteuerung, 2. Auflage, S 20).

Der Bf. hat das Grundstück zwar vor dem 31. März 2002 erworben, hat aber im gegenständlichen Fall laut Beschwerde vorgenommene Absetzung von Herstellungsaufwendungen in Teilbeträgen gemäß § 28 Abs.3 EStG auf Antrag geltend gemacht. Am 13.Nov. 2013 hat der Bf. die Liegenschaft veräußert. Er war somit noch in der 15-jährigen Frist gemäß § 30 Abs. 1 Zif. 1 lit. a EStG 1988 alter Regelung.

Der Verkauf zu diesem Zeitpunkt wäre demnach auch nach der Regelung vor dem 1. April 2012 gemäß § 30 Abs. 1 Zif. 1 lit. a EStG 1988 einkommensteuerpflichtig (nach der Tarifbesteuerung) gewesen.

Das Grundstück war im Zeitpunkt des Verkaufes im November 2013 noch steuerverfangen.

Die Besteuerung des Veräußerungsgewinnes gemäß § 30 Abs. 3 EStG 1988 idF 1 StabG 2012, BGBl I 2012/22 iVm, § 30 a EStG 1988 erfolgte daher zu Recht.

Der Bf. rügt in seiner Beschwerde ausschließlich die Anwendung eines seiner Ansicht nach verfassungswidrigen Gesetztes, nämlich der Anwendung der §§ 29 Zif. 2 EStG 1988 und § 30 EStG in der seit 1.4.2012 geltenden Fassung des 1. StabG 2012.

Dazu ist Folgendes auszuführen:

Grundsätzlich ist im österreichischen Recht ein Vertrauen des Steuerpflichtigen auf den unveränderten Fortbestand der Rechtslage nicht verfassungsrechtlich geschützt. Die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes hat nur ausnahmsweise einen solchen Vertrauenschutz von Verfassung wegen für geboten erachtet. In diesen Ausnahmefällen sollte das Vertrauen des Steuerpflichtigen in zukünftige steuerliche Auswirkungen eines von ihm in der Vergangenheit gesetzten Verhaltens vor einer nachteiligen Änderung der steuerlichen Rechtslage geschützt werden. Dabei ging es

in erster Linie um Steuerpflichtige, die im Vertrauen auf eine bestimmte Rechtslage und in Erwartung vorteilhafter steuerlicher Effekte (Anreizwirkung) zunächst faktische Dispositionen getroffen hatten. Diese Erwartung wurde dann aber durch eine spätere Änderung der Rechtslage enttäuscht, sodass die erhofften Steuereffekte nicht eintreten konnten (vgl. VfGH 3.3.2000, G 172/99 zur Abschaffung der Firmenwertabschreibung bei Umgründungen). War jedoch eine spezifische Anreizwirkung zu verneinen, weil der Steuerpflichtige seine Transaktionen jedenfalls ohne Rücksicht auf steuerliche Bestimmungen geplant hatte, so wurde der Vertrauensschutz in den Fortbestand der Rechtslage vom Verfassungsgerichtshof grundsätzlich verneint.

Im gegenständlichen Fall hat der Bf. seine Liegenschaftsanteil im November 2013 verkauft, den er zwar schon im Jahr 2001 erworben hat, der jedoch noch steuerverfangen war (gemäß § 30 Abs.1 Zif.1 lit a EStG 1988 idF vor 1.April 2012). Der Veräußerungsgewinn wäre auch nach der alten Gesetzeslage zu besteuern gewesen und zwar mit dem Tarifsteuersatz.

Das BFG hegt bezogen auf den Beschwerdefall, keine Bedenken hinsichtlich der mit dem 1. Stabilitätsgesetz eingeführten Ertragsbesteuerung privater Grundstückveräußerungen.

Zur Zulässigkeit einer Revision

Gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG ist die Revision gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes nur 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 gegenständlichen Fall bestanden keine zu klärende Rechtsfragen, weil sich die rechtliche Beurteilung schon aus dem klaren Wortlaut des Gesetzes ergab. Darüber hinaus hat die Bf nicht die Auslegung der gesetzlichen Bestimmung bekämpft, sondern brachte ausschließlich verfassungsrechtliche Bedenken gegen die angewendeten Bestimmungen wegen allfälliger Verletzung des Vertrauensgrundsatzes vor.

Aus diesen angeführten Gründen war die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof für unzulässig zu erklären.

Wien, am 31. März 2015