

## IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin xx in der Beschwerdesache Bf, Adresse1, Ort1, vertreten durch WT, Adresse2, Ort2 gegen den Bescheid des Finanzamt FA vom 30.07.2014, betreffend Einkommensteuer 2012 (Immobilienertragsteuer) zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird gemäß § 279 Abs. 1 Bundesabgabenordnung (BAO) als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheide bleibt unverändert.

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

## Entscheidungsgründe

### 1. Sachverhalt, Verfahren und Beschwerdevorbringen:

Strittig ist die Immobilienbesteuerung gemäß § 30 EStG 1988 in der Fassung des 1. Stabilitätsgesetzes 2012, BGBl I Nr 2012/22 betreffend die Veräußerung des nicht mehr steuerverfangenen im Privatvermögen der Bf befindlichen EZ durch die Bf. mit Kaufvertrag vom 11. Juni 2012 um den einvernehmlich vereinbarten Liegenschaftskaufpreis von EUR 185.500;00 (ohne Inventar).

Mit Einkommensteuerbescheid 2012 vom 30. Juli 2014, zugestellt am 31. Juli 2014, setzte das Finanzamt Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen mit dem besonderen Steuersatz von 25% in Höhe von EUR 6.492,50 auf Basis der gemäß § 30 Abs 4 Z 2 EStG ermittelten Bemessungsgrundlage in Höhe von EUR 25.970,00 fest.

In der fristgerecht eingebrachten Beschwerde vom 28. August 2014, eingelangt am 28. August 2014, brachte die Bf vor:

*„Im bekämpften Einkommensteuerbescheid wurde eine Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen in Höhe von EUR 6.492,50 festgesetzt. Es handelt sich hiebei um den Verkauf des Grundstückes xy. Der letzte entgeltliche Veräußerungsvorgang für diese Liegenschaft vor der Veräußerung durch meine Mandantin lag im Jahr 1947. Danach erfolgten nur mehr unentgeltliche Übertragungen an die Mutter meiner Mandantin bzw. nach dem Tod der Mutter meiner Mandantin im Erbwege an diese selbst. Nach den bis zum 31.3.2012 geltenden Bestimmungen war die Spekulationsfrist für private Liegenschaftsveräußerungen zum Zeitpunkt des Verkaufs durch meine Mandantin am 11.6.2012 bereits jahrzehntelang abgelaufen. Das Grundstück war somit nach den gesetzlichen Bestimmungen nicht mehr steuerverfangen. Durch die Gesetzesänderung zum 31.3.2012 wurden vom Gesetzgeber bereits nicht mehr steuerverfangene Immobilien wiederum einer Besteuerung unterzogen, was der verfassungsgesetzlich verbotenen rückwirkenden Einführung einer Steuer gleich kommt. Durch diese rückwirkende Einführung einer Besteuerung wurde meine Mandantin somit in ihrem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Unversehrtheit des Eigentums verletzt, weshalb die Aufhebung der Erhebung der gesonderten Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen beantragt wird. Im Hinblick auf die mögliche Verfassungswidrigkeit dieser Gesetzesbestimmung wird gebeten, dass Verfahren raschest möglich zu bearbeiten, um als möglicher Anlassfall vor dem VfGH anerkannt zu werden.“.*

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

## **2. Rechtliche Erwägungen**

Im vorliegenden Beschwerdefall ist § 30 EStG 1988 idF 1. StabG 2012, BGBl I Nr 2012/22 (Private Grundstücksveräußerungen) einschlägig, welcher gemäß § 124b Z 215 EStG mit 1. April 2012 in Kraft tritt und erstmals für Veräußerungen nach dem 31. März 2012 anzuwenden ist.

§ 30 Abs 1 EStG normiert:

*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.*

§ 30 Abs 4 EStG lautet:

*Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen waren, sind als Einkünfte anzusetzen:*

Z 1 [.....]

*Z 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.*

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.

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).

Im Sinne der Beschwerdeausführungen, wonach der letzte entgeltliche Veräußerungsvorgang im Jahr 1947 lag, war das Grundstück im Zeitpunkt der Neuregelung der Besteuerung von Immobilienverkäufen mit 1. April 2012 und somit auch im Zeitpunkt der Veräußerung der beschwerdegegenständlichen Liegenschaft durch die Bf mit Kaufvertrag vom 11. Juni 2012 nicht mehr steuerverfangen iSd § 30 EStG aF.

Die Bf wendet die verfassungsgesetzlich verbotene rückwirkende Einführung einer Steuer ein, wonach durch den angefochtenen Bescheid eine nicht mehr steuerverfangene Liegenschaft wiederum in die Steuerpflicht überführt werde und die Bf deshalb in ihrem verfassungsgesetzlich gewährleisteten Recht auf Unversehrtheit des Eigentums verletzt worden wäre.

In der Literatur (vgl etwa *Leitner* in Urtz (Hrsg), Immobiliensteuer Update 2013 [Seite 502 ff] *Urtz*, ÖStZ Spezial, 2. Aufl (September 2013) wurden bereits verfassungsrechtliche Probleme der neuen Immobilienbesteuerung thematisiert. So führt darin *Thomas Leitner* in II. Verfassungsrechtliche Aspekte der Besteuerung von „Altvermögen“ gemäß § 30 Abs 4 EStG unter Pkt 2. Besteuerung von „Altvermögen“ und Vertrauensschutz (hier auszugsweise wiedergegeben) aus:

*„Bereits im Rahmen des Begutachtungsverfahrens zum ME des StabG 2012 wurden bezüglich der Erfassung von nach den Regelungen des § 30 EStG aF nicht mehr steuerverfangenen Grundstücken durch § 30 Abs 4 EStG dahin gehend Bedenken geäußert, dass darin eine faktische Rückwirkung zu sehen sei, die sich uU nicht mit dem verfassungsrechtlich gewährleisteten Vertrauensschutz vereinbaren lasse.“*

Damit werde nämlich das Vertrauen der Grundstückseigentümer in eine steuerfreie Veräußerungsmöglichkeit nach Ablauf der Spekulationsfrist enttäuscht.

## 2.1. Allgemeines

Das österreichische Verfassungsrecht normiert für den Bereich des Abgabenrechts grundsätzlich kein Verbot im Hinblick auf die Setzung von Normen mit rückwirkender Kraft. Soweit die Rückwirkung als Eingriff in berechtigte Erwartungshaltungen oder bereits erlangte und als schutzwürdig erachtete Rechtspositionen zu qualifizieren ist, ist die rückwirkende Regelung aber am Gleichheitsgrundsatz und dem daraus abzuleitenden Sachlichkeitsgebot zu messen; dabei sind

- das Ausmaß des Vertrauensverlustes (berechtigtes Vertrauen und Disposition im Hinblick darauf),
- die Gravität des Eingriffs sowie
- die für den Eingriff sprechenden objektiven Gründe (sachliche Rechtfertigung) zu berücksichtigen.

Hinsichtlich des Umfangs des Vertrauenschutzes sind in diesem Zusammenhang im Wesentlichen zwei Fallgruppen zu unterscheiden:

- In der Vergangenheit bereits abgeschlossene Sachverhalte, an die nachträglich ungünstigere Rechtsfolgen geknüpft werden (**echte Rückwirkung**); und
- Sachverhalte, die in der Vergangenheit begonnen wurden, im Zeitpunkt der gesetzlichen Änderung jedoch noch nicht vollendet waren und somit lediglich pro futuro einer veränderten rechtlichen Beurteilung unterliegen (**unechte Rückwirkung**).

Während bei der sog echten Rückwirkung bereits die Verletzung der Erwartungshaltung in eine bestehende Rechtslage verfassungsrechtliche Bedenken hervorruft, kann bei der sog unechten Rückwirkung nur der Nachweis, dass eine speziell geschützte Erwartungshaltung enttäuscht wird, den Gleichheitssatz tangieren. Grundsätzlich genießt das Vertrauen in den unveränderten Fortbestand der geltenden Rechtslage pro futuro nach der stRspr des VfGH nämlich keinen verfassungsrechtlichen Schutz; der Gesetzgeber muss daher nur unter besonderen Umständen Rücksicht auf dieses Vertrauen nehmen und Gelegenheit dazu geben, sich rechtzeitig auf die neue Rechtslage einzustellen, um unsachliche Ergebnisse zu vermeiden.

Im Zuge der Ausführungen des Erkenntnisses VfGH 7.12.2002, G85/02, VfSlg 16.754 fasste der Gerichtshof seine Rechtsprechung zu den verfassungsrechtlichen Schranken sog „**unechter Rückwirkungen**“ wie folgt zusammen: „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“.*

Der VfGH stellt damit im Wesentlichen auf zwei Faktoren ab:

*Zum einen ist von Bedeutung, dass die gesetzliche Änderung **unvorhersehbar und plötzlich** eintritt; andererseits spielt die **Intensität des damit verbundenen Eingriffs** eine wesentliche Rolle. Es ist somit nicht bloß auf das Vorliegen bestimmter Faktoren abzustellen, vielmehr müssen diese auch eine bestimmte Qualität aufweisen, um das verfassungsrechtlich geschützte Vertrauen zu tangieren. Wird das berechtigte Vertrauen der Rechtsunterworfenen somit unvorhergesehen und mit erheblichen Konsequenzen enttäuscht - und zwar, ohne dass dies sachlich gerechtfertigt wäre - so sind aus verfassungsrechtlicher Sicht jedenfalls Übergangsfristen oder -regelungen erforderlich.*

## 2.2. Würdigung der „unechten Rückwirkung“ des § 30 Abs 4 EStG

*Eine Legisvakanz fehlt bei § 30 Abs 4 EStG jedoch ebenso wie eine etwaige Übergangsregelung. Die Erfassung von „Altvermögen“ kann vor diesem Hintergrund durchaus als unvorhersehbar und plötzlich bewertet werden. Fraglich ist mE jedoch, ob der damit verbundene Eingriff eine **ausreichende Gravität** aufweist, um den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz zu tangieren. Aufgrund der relativ geringen Steuerbelastung, die regelmäßig wesentlich geringer sein wird als jene, die gem § 30 Abs 3 EStG zu veranschlagen ist, erscheint nämlich durchaus fraglich, ob eine Kenntnis von der künftigen Besteuerung gem § 30 Abs 4 EStG im Zeitpunkt der Anschaffung des Grundstücks einen Einfluss auf die Kaufpreisgestaltung bzw auf die Entscheidung der Anschaffung dem Grunde nach gehabt hätte. Vor diesem Hintergrund wird die gem § 30 Abs 4 EStG vorgesehene Steuerbelastung zT auch als Vertrauenschutzregelung gesehen, die den plötzlichen Eintritt von bereits nicht mehr steuerverfangenen Reserven in die Steuerpflicht abfedern soll. Dennoch können verfassungsrechtliche Bedenken vor dem Hintergrund der jüngeren Rspr des BVerfG mE wohl nicht vollständig negiert werden.“*

Mit Beschluss vom 23. Juni 2014 (GZ. RN/7100002/2014) stellte das Bundesfinanzgericht gemäß Art 140 Abs 1 Z 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.

In seiner Begründung führte das Gericht (auszugsweise wiedergegeben) aus:

*„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 hegte 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 noch Bedenken, wonach „dem Vertrauenschutz nicht ausreichend Rechnung getragen würde, weil sie ohne Rücksicht auf ihre tatsächlichen Auswirkungen plötzlich (dh ohne einen der Intensität des damit verbundenen Eingriffs angemessenen Übergangszeitraum) in Wirksamkeit gesetzt wurde“.

Allerdings führte das Gericht weiter aus:

„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 ua, 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“.*

Vor diesem Hintergrund ist daher das Ansinnen der Bf im Gegenstandsfall, „im Hinblick auf die mögliche Verfassungswidrigkeit dieser Gesetzesbestimmung wird gebeten, das Verfahren raschest möglich zu bearbeiten, um als möglicher Anlassfall vor dem Verfassungsgerichtshof anerkannt zu werden“ zu verstehen, auch wenn der Sachverhalt des beantragten Normenprüfungsverfahrens sich mit jenem des gegenständlichen Beschwerdefalles nicht unmittelbar deckt.

Im Übrigen ergibt sich jedoch aus dem Vorbringen im Beschwerdeverfahren und unter Berücksichtigung der Aktenlage keine (einfachgesetzliche) Rechtsverletzung des gegenständlichen Einkommensteuerbescheides.

Gegen dieses Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art. 133 Abs. 3 B-VG i. V. m. § 25a Abs. 1 VwGG die Revision zulässig, da zu der im Gegenstandsfall maßgeblichen Rechtsfrage eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes - soweit im Rechtsinformationssystem des Bundes ersichtlich – fehlt.

Es war daher wie im Spruch ersichtlich zu entscheiden.

Salzburg-Aigen, am 29. September 2014