

## BESCHLUSS

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Romuald Kopf in der unter der Geschäftszahl RV/1100025/2015 anhängigen Beschwerdesache der Beschwerdeführerin Bf , vertreten durch WTH , gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 9.12.2014 betreffend Einkommensteuer 2012 beschlossen:

An den Verfassungsgerichtshof wird gem. Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG in Verbindung mit Art. 135 Abs. 4 sowie Art. 89 B-VG der Antrag gestellt, er möge die Wortfolge "aus privaten Grundstücksveräußerungen (§ 30) und" in § 29 Z 2 EStG 1988 sowie die §§ 30, 30a, 30b und 30c EStG 1988 alle idF 1. StabG 2012 vom 31.3.2012, BGBl. I Nr. 22/2012, als verfassungswidrig aufheben.

### Begründung

#### I.) Streitfrage vor dem BFG

Beim Bundesfinanzgericht (BFG) ist zur GZ RV/1100025/2015 die Beschwerde der BF, vertreten durch WTH, gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 9.12.2014 betreffend Einkommensteuer 2012 anhängig. Strittig ist, ob § 30 Abs. 4 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 22/2012, der von der Bf als Sitz der Verfassungswidrigkeit und Rechtsgrund für die erklärungsgemäß erfolgte Besteuerung von Einkünften aus einer privaten Grundstücksveräußerung angesehen wird, verfassungskonform ist.

Der Antrag an den VfGH basiert auf den nachstehenden Gründen und wurde nicht zuletzt im Wissen gestellt, dass beim VfGH unter der Zahl E 1552/2014 eine Beschwerde mit gleicher Zielrichtung anhängig ist.

#### II.) Sachverhalt und behördliches Verfahren

Die Beschwerdeführerin erwarb das Alleineigentum an der Liegenschaft EZ XXXX, bestehend aus GSt YYYY/Y, ZZZZZ, im Erbweg im Jahr 1972. Eine Umwidmung nach dem 31.12.1987 im Sinne von § 30 Abs. 4 EStG 1988 fand nicht statt. Mit am

10.4.2012 unterfertigen Kaufvertrag veräußerte die Bf das zum 31.3.2012 nicht steuerverfangene Grundstück um 84.250 €. Das Finanzamt unterzog erklärungsgemäß 14% des Veräußerungserlöses als Veräußerungsgewinn (§ 30 Abs. 4 Z 2 EStG 1988) mit dem in § 30a Abs. 1 EStG 1988 vorgesehenen besonderen Steuersatz von 25% der Einkommensteuer. Nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer und Rundung wurde die Einkommensteuer mit 2.934,00 festgesetzt. Somit fällt die gesamte festgesetzte Steuer auf die Immobilienertragsteuer, die 11 Tage vor Unterfertigung des Kaufvertrages in Kraft getreten ist.

§ 30 Abs. 4 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 22/2012, ist von einem Tag auf den anderen, das heißt ohne Übergangsfristen und explizite Inkrafttretungsregelung, in Kraft getreten (*Novosel/Patloch* in SWK 35/2014, 1478). Konnte privates Liegenschaftsvermögen nach der bis 31.03.2012 in Geltung stehenden Rechtslage nach Ablauf einer zehnjährigen Spekulationsfrist einkommensteuerfrei bzw nicht ertragsteuerbar veräußert werden, so sieht die neue Bestimmung des § 30 Abs. 4 EStG 1988 idF 1. StabG 2012 eine generelle Steuerpflicht für solche Liegenschaftsveräußerungen vor und zwar auch für jene Liegenschaften, die durch Ablauf der Spekulationsfrist nach der alten Rechtslage eigentlich schon zu einem früheren Zeitpunkt aus der Steuerhängigkeit ausgeschieden sind.

### **III.) Verfahren vor dem Bundesfinanzgericht**

Gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 9.12.2014 erhab die Beschwerdeführerin fristgerecht Beschwerde an das Bundesfinanzgericht. Im Schriftsatz vom 29.12.2014 führte sie aus, sie werde durch die mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 eingeführte Immobilienertragsteuer in ihrem verfassungsmäßig geschützten Recht auf Vertrauen in bestehendes Recht verletzt. Hätte sie und der Käufer den Kaufvertrag 11 Tage früher unterzeichnet, hätte die Veräußerung keinen ertragsteuerbaren Tatbestand dargestellt. Es werde ersucht, den Einkommensteuerbescheid 2012 als verfassungswidrig aufzuheben.

### **IV.) Vom BFG anzuwendende Normen**

Durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, wurde das Einkommensteuergesetz hinsichtlich der Besteuerung der in § 29 Z 2 EStG 1988 taxativ aufgezählten sonstigen Einkünfte radikal (an der Wurzel) geändert. Während bis einschließlich 31.3.2012 private Grundstücksveräußerungen generell der nicht ertragsteuerbaren Vermögensphäre zugerechnet wurden und nur ausnahmsweise als "Spekulationsgeschäfte" ertragsteuerpflichtig waren, sind ab dem 1.4.2012 (1 Tag nach der Kundmachung des 1. StabG 2012) "private Grundstücksveräußerungen" generell steuerbar. In der Literatur (*Herzog* in SWK 12/563) wird die Änderung als größter systematischer Reformschritt in der Einkommensteuer seit Bestehen des EStG 1988 bezeichnet. Die vor dem BFG strittige Besteuerung einer privaten

Grundstücksveräußerung fußt insbesondere auf § 29 Z 2 und § 30 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 22/2012. Die Bemessungsgrundlage wird in § 30 Abs. 4 EStG geregelt. In § 30a EStG wird ein besonderer Steuersatz für die in Rede stehenden Einkünfte festgelegt. In § 30b EStG wird bestimmt, wie die neue Steuer zu erheben ist. § 30c EStG sieht eine Mitteilungs- und Selbstberechnungspflicht der Immobilienertragsteuer durch Parteienvertreter vor. Die die Bemessungsgrundlage regelnde, von der Bf als Sitz der Verfassungswidrigkeit angesehene Bestimmung des § 30 Abs. 4 EStG 1988 hat folgenden Wortlaut:

*"Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen 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."*

Die Gesetzesmaterialien (354/ME XXIV.GP) führen in diesem Zusammenhang dazu aus:

*"Gewinne aus der Veräußerung von Grundstücken sollen – unabhängig davon, ob es sich um betriebliche oder private Grundstücke handelt und auch unabhängig von der Behaltesdauer – ertragsteuerlich erfasst werden. Bei Grundstücken des Betriebsvermögens soll auch die Gewinnermittlungsart in Zukunft keine Rolle mehr spielen. Der Veräußerungsgewinn soll entsprechend der Behandlung von Kapitalerträgen mit 25% besteuert werden. Bei privaten Grundstücken soll der Hauptwohnsitz von der Steuerpflicht ausgenommen werden. Für Grundstücke, die sich lange im Besitz des Verkäufers befunden haben, soll ein Inflationsabschlag vorgesehen werden, der den Veräußerungsgewinn bis auf die Hälfte kürzen kann. Hat bei einem Grundstück seit 1988 nach dem letzten entgeltlichen Erwerb eine Umwidmung von Grünland auf Bauland stattgefunden, soll der Veräußerungsgewinn pauschal mit 60% des Veräußerungserlöses angenommen werden. Ist ein Grundstück zum Zeitpunkt der Veräußerung nicht mehr steuerverfangen und hat seit 1988 keine Umwidmung stattgefunden, soll der Veräußerungsgewinn pauschal mit 14% des Veräußerungserlöses angenommen werden. Der Steuerpflichtige soll allerdings in beiden Fällen die Bemessung nach dem tatsächlichen Veräußerungsgewinn beantragen können."*

#### **IV.) Präjudiziabilität**

Der vor dem BFG angefochtene Bescheid erläutert die Berechnung der Einkommensteuer in Höhe von 2.948,75 € wörtlich wie folgt: "Steuer für Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen (besonderer Steuersatz von 25%)."

Daraus erhellt, dass die im Beschluss angeführten Bestimmungen, vor allem § 29 Z 2, § 30 Abs. 4 und § 30a Abs. 1 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 22/2012 vom Finanzamt angewendet worden sind.

Diese zum Rechtsbestand zählenden Bestimmungen sind auch vom BFG anzuwenden.

#### **IV.) Bedenken hinsichtlich der Verfassungskonformität von § 30 Abs. 4 Z 1 und 2 EStG idF 1. StabG 2012 vom 31.3.2012, BGBl. I Nr. 22/2012**

Das BFG hegt, allein bezogen auf den Beschwerdefall, keine grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Bedenken hinsichtlich der mit dem 1. Stabilitätsgesetz eingeführten Ertragsbesteuerung privater Grundstücksveräußerungen. Dies nicht zuletzt im Hinblick auf die in § 30 Abs. 5 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 22/2012 eingeräumten Option. Das Gericht teilt insoferne die Meinung Beisers (SWK 2012, 838) und Herzogs (SWK 2012, 564).

Es hegt jedoch dahingehende Bedenken, dass der Systemwechsel legitistisch in einer Art und Weise durchgeführt worden ist, die in zweifacher Hinsicht als unecht bzw faktisch rückwirkende, unvorhersehbare und plötzliche Änderung unter Verletzung des Vertrauenschutzprinzips zu werten ist (vergleichbar der Abschaffung der Firmenwertabschreibung für sog. Altfälle: VfGH 3.3.2000, G 172/99; Leitner, Verfassungsrechtliche Probleme der neuen Immobilienbesteuerung, in Urtz (Hrsg.), ÖStZ-Spezial, 504).

Aus dem allgemeinen Gleichheitsgrundsatz leitet der Verfassungsgerichtshof das verfassungsrechtlich zu beachtende Vertrauenschutzprinzip ab, das die Vertrauenspositionen der Bürger vor überraschenden und nicht vorhersehbaren Rechtsänderungen zu ihren Lasten schützt. Dieses verfassungsrechtlich gewährleistete Recht der Beschwerdeführerin wurde in materiell-rechtlicher Hinsicht durch die übergangslose, gleichsam rückwirkende steuerliche Erfassung an sich nicht mehr steuerverfangener Grundstücke und in formalrechtlicher Hinsicht durch die Eile der Gesetzwerdung an sich, das Fehlen von Übergangsregelungen und die sofortige, somit unterjährige Wirksamkeit mit der Kundmachung des Gesetzes bewirkt. Dies im Einzelnen aus folgenden Gründen:

**a.) Allgemein:** Überfallsartige Ertragsbesteuerung bei Veräußerung von sogenanntem Altvermögen

Die Besteuerung von Altvermögen, also von Grundstücken, die nach alter Rechtslage auf Grund des außerhalb der Behaltefrist gelegenen Erwerbs nicht mehr steuerhängig waren, durch die Immobilienertragssteuer stellt einen völligen Systemwechsel dar (SWK 12, 563; SWK 12, 838). War vorher nur in gesetzlich normierten Ausnahmefällen die Veräußerung

von privatem Grundvermögen steuerpflichtig, so wurde sie mit dem 1. Stabilitätsgesetz zur Regel. Das Vertrauen in die Bestandskraft von Systemen und Grundsätzen ist aber nach Überzeugung des Gerichtes verfassungsrechtlich besonders schützenswert und schutzbedürftig. Jedenfalls gelten rückwirkend belastende Vorschriften als unsachlich und damit gleichheitswidrig, wenn die Normunterworfenen durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht wurden und nicht etwa besondere Umstände eine solche Rückwirkung verlangen. Dies ist gegenständlich der Fall.

Denn zum Ersten führt die Anwendung des neuen Regelwerkes, zuletzt von § 30 Abs. 4 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 22/2012, im Ergebnis dazu, dass die Bf durch die Veräußerung eines 40 Jahre zuvor im Erbweg erworbenen Grundstücks in der Höhe unvorhersehbar mit Einkommensteuer belastet worden ist, in welcher der Grundstückserwerber bereits mit vorhersehbarer Grunderwerbsteuer belastet wurde. Dieser Belastung kommt erhebliches Gewicht zu, stellt sie doch im Ergebnis eine Verdoppelung der Grunderwerbsteuer dar.

Da die Bf das fragliche Grundstück 40 Jahre vor der tatsächlichen Veräußerung im Erbweg erworben hat, war sie zum Zweiten bereits seit Jahrzehnten in einer Rechtsposition, nach der die Veräußerung des Grundstücks nicht ertragsteuerbar war und keine Ertragsbesteuerung ausgelöst hätte. Angesichts dessen kann es als dahingestellt bleiben, wann der letzte entgeltliche Erwerb stattgefunden hat. Klar ist, dass nach alter Rechtslage und nach bis 31.3.2012 geltenden Grundsätzen eine ertragsteuerpflichtige Veräußerung unvorstellbar war. Die unvorhersehbare Besteuerung des Veräußerungsgewinnes stellt zweifellos eine Enttäuschung ihres Vertrauens auf die Beibehaltung der alten Rechtslage, allenfalls auf die Änderung ertragsteuerlicher Grundsätze in angemessener Fristen bzw in zumutbaren Stufen dar. Mit Recht weist die Bf darauf hin, dass die strittige Steuer nicht angefallen wäre, wäre der Kaufvertrag auch nur 11 Tage früher unterfertigt worden.

Zum Dritten sind keine besonderen Umstände erkennbar, die diese Quasi-Rückwirkung verlangten. Budgetäre "Notwendigkeiten" gelten jedenfalls nicht per se als solche.

Das bedeutet zusammenfassend: Das aufgezeigte - in unerwarteten und nicht unerheblichen Steuern gemessene - Gewicht des legitimen Eingriffs und das von der Bf Jahrzehntelang gehegte Vertrauen auf die Weitergeltung ertragsteuerlicher Grundsätze bzw auf durch entsprechende Übergangsregelungen abgedeckte Systemänderungen verletzen den Grundsatz der Rechtsstaatlichkeit und das Vertrauenschutzprinzip (vgl. Jakom/Kanduth-Kristen, EStG, 2013, § 30 Rz 3 und die dort angeführte Literatur).

**b.) Konkret: Ertragsbesteuerung eines bei Gesetzwerdung de facto bereits abgeschlossenen, jedenfalls nicht mehr wirklich beeinflussbaren Veräußerungsvorganges**

Die Veräußerung eines Grundstücks unterscheidet sich nach allgemeiner Lebenserfahrung erheblich von anderen Veräußerungsvorgängen. Dies umso mehr,

wenn es sich um ein ererbtes Grundstück (umgangssprachlich gern als Familiensilber bezeichnet) handelt. Auch die Höhe des konkret vereinbarten Kaufpreises (84.250,00 €), der vereinbarte Quadratmeterpreis ( $250/\text{m}^2$ ) und die Einstufung als Baufläche sprechen klar dafür, dass die faktische Einigung zwischen Verkäuferin und Käufer erhebliche Zeit in Anspruch nahm und bereits geraume Zeit vor der Beglaubigung der Vertragsurkunde in Liechtenstein am 10.4.2012 erfolgt ist. Erfahrungsgemäß stellt der förmliche Abschluss des schriftlichen Kaufvertrages den Schlusspunkt eines über längere Zeit andauernden Vorgangs dar, dem zwangsläufig etliche, geraume Zeit in Anspruch nehmende weitere Schritte vorausgehen (grundsätzliche Entscheidung zur Veräußerung, Käufersuche, Kaufverhandlungen, faktische Einigung, akkordierte Errichtung eines schriftlichen Vertrages unter Zuziehung eines Anwalts, förmliche Unterfertigung). Insofern unterzieht das Regelwerk über die Immobilienertragsteuer im konkreten Fall in faktischer Hinsicht rückwirkend einen bereits vor Inkrafttreten der neuen Rechtslage in wesentlichen Teilen abgeschlossenen Veräußerungsvorgang einer neuartigen Steuer. Jedenfalls verblieb der Bf keine Zeit, um entsprechende Dispositionen zu treffen. Im Ergebnis veränderte die neue Rechtslage die steuerlichen Konsequenzen der faktisch bereits erfolgten, jedenfalls nicht mehr wirklich beeinflussbaren Veräußerung zum Nachteil der Beschwerdeführerin. Dies deshalb, weil der Gesetzwerdungsvorgang und das Inkrafttreten derart rasch betrieben wurden, dass auch hinsichtlich der formalen Voraussetzungen der Gesetzwerdung der Immobilienertragsteuer erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken bestehen.

Der Verfassungsgerichtshof 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, G172/99). Genau das tat der Gesetzgeber hier aber nicht. Der bereits früher von der Bundesregierung vertretenen Meinung, dass im Bereich des Steuerrechts derartige besondere Umstände generell ausgeschlossen seien, folgte der Verfassungsgerichtshof nicht (vgl VfGH 03.03.2000, G172/99). Die in diesem Rechtsbereich möglicherweise bestehende Notwendigkeit, besonders rasch auf geänderte Rahmenbedingungen zu reagieren, rechtfertigt nach der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofs 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, G172/99).

## **V. Abgrenzung des Umfanges der aufzuhebenden gesetzlichen Bestimmung**

Nach ständiger Rechtsprechung des VfGH ist der Umfang der zu prüfenden und im Falle ihrer Rechtswidrigkeit aufzuhebenden Bestimmungen so abzugrenzen, wie dies zur Beseitigung der geltend gemachten Verfassungswidrigkeit erforderlich ist,

wobei aber der verbleibende Teil keine Veränderung seiner Bedeutung erfahren soll (VfSlg 14.131/1995 und 14.308/1995). Zugleich sind aber alle in einem untrennbaren Zusammenhang stehenden Bestimmungen zu erfassen (VfSlg 15.935/2000), wobei ein solcher untrennbarer Zusammenhang insbesondere dann besteht, wenn der nach einer - teilweisen - Aufhebung verbleibende Rest einer Bestimmung ein legislativer Torso bliebe (VfSlg 15.935/2000). Andererseits hat es der VfGH wiederholt als der Zulässigkeit von Gesetzesprüfungsanträgen unschädlich angesehen, wenn durch Aufhebung einer Gesetzesbestimmung andere Bestimmungen des Gesetzes unanwendbar geworden sind (vgl. zB die bei Rohregger in Korinek/Holoubek, Österreichisches Bundesverfassungsrecht, Art 140 B-VG Rz 216, FN 644 angeführte Rechtsprechung).

Beachtet man diese Grundsätze, zeigt sich, dass eine bloße Aufhebung der begünstigenden Regelung des § 30 Abs. 4 EStG geradezu kontraproduktiv wäre. Denn dies hätte zur Folge, dass auch bei sogenanntem Altvermögen die Regeleinkünfteermittlung von § 30 Abs. 3 EStG 1988 immer (und nicht nur optional) zur Anwendung käme. Würde hingegen nur die Wortfolge "*aus privaten Grundstücksveräußerungen* (§ 30) *und*" des § 29 Z 2 EStG und § 30 Abs. 1 EStG als verfassungswidrig aufgehoben, wäre zwar die für bedenklich erachtete, geradezu plötzlich erfolgte ertragsteuerliche Erfassung von privaten Grundstücksveräußerungen ausgeschlossen, allerdings bildete der verbleibende, an sich nach Überzeugung des antragstellenden Gerichtes verfassungsrechtlich unbedenkliche Rest des Regelwerks einen legislativen Torso ohne Regelungsinhalt dar. Die Bestimmungen über die Steuerpflicht von privaten Grundstücksveräußerungen (insbesondere §§ 29 Z 2, 30 Abs. 1), die dabei heranzuziehenden Besteuerungsgrundlagen (§ 30 Abs. 3 und 4), den dabei anzuwendenden Steuersatz (§ 30a), die primär vorgesehene Erhebungsform (§ 30b) sowie die in diesem Zusammenhang normierten Pflichten von Parteienvertretern können im gegebenen Zusammenhang nicht legistisch sinnvoll von einander getrennt werden. Daraus folgert das BFG: Wurden die gravierenden systematischen Änderungen des EStG 1988 durch die Einführung der Immobilienertragsteuer in verfassungswidriger Weise durchgeführt, dann kann dieser Mangel im vor dem BFG anhängigen Beschwerdefall nur dadurch beseitigt werden, indem das gesamte Regelwerk wegen Verletzung des Vertrauenschutzprinzips als verfassungswidrig aufgehoben wird.

Sollte der VfGH die Bedenken des BFG teilen, wird angeregt, das gesamte Regelwerk der Immobilienertragsteuer unter Setzung einer angemessenen Frist aufzuheben. Der Gesetzgeber könnte die Immobilienertragsteuer im Prinzip unverändert neu beschließen, müsste allerdings für die grundlegenden Änderungen entsprechende Übergangsbestimmungen bzw Anpassungsregeln vorsehen.

