

SWK

Steuer- und Wirtschaftskartei

Linde
www.lindeverlag.at

Tagesfragen

Die steuerlichen Neuerungen ab 2018

Ministerrat beschließt „Familienbonus Plus“

Beschäftigungsbonus läuft mit 31. 1. 2018 aus

BMF-Info zur Verrechnungspreisdokumentation

Neuregelung der Kosten der Berufsschulinternate

Geplante Änderungen für Sachverständige

Ertragsteuern

Rechnungszinsfuß für Pensionsrückstellungen

Abzugsverbot und Verlustausgleich bei Grundstücksveräußerung

Grundstücksveräußerung unter Rückbehalt von Grundanteilen

Verfahrensrecht

Beschwerdezinsen und Verlustvortrag

Zuständigkeit bei fehlender Beschwerdeverentscheidung

Wirtschaft

Bilanzielle Umgliederung von Kapitalgesellschaftsanteilen

Immobilienverertragsteuer

Abzugsverbot bei sonderbesteuerten und Verlustausgleich bei privaten Grundstücksveräußerungen

Aktuelle Entscheidung des VfGH

SABINE KANDUTH-KRISTEN / ANDREAS KAMPITSCH*)



Die mit dem 1. StabG 2012 neu geschaffene Grundstücksbesteuerung war in der Vergangenheit bereits mehrfach Verfahrensgegenstand vor dem VfGH. Nunmehr hat der Gerichtshof in einem infolge einer Erkenntnisbeschwerde amtswegig eingeleiteten Gesetzesprüfungsverfahren das Abzugsverbot des § 20 Abs 2 EStG für Aufwendungen und Ausgaben iZm Grundstücksveräußerungen idF vor dem StRefG 2015/2016 als verfassungswidrig aufgehoben. Die noch im Einleitungsbeschluss geäußerten Bedenken gegen die Verlustausgleichsbeschränkung des § 30 Abs 7 EStG haben sich hingegen nicht bestätigt. Dieser Beitrag stellt die Entscheidung des VfGH dar und würdigt diese kritisch.



1. Besteuerung von Grundstücksveräußerungen

Die Neuregelung von Grundstücksveräußerungen mit dem 1. StabG 2012 führte zu einem gesplitteten analytischen System: Außerbetriebliche Grundstücksveräußerungen, die bislang lediglich im Rahmen der Spekulationseinkünfte (§ 29 Z 2 iVm § 30 EStG idF vor 1. StabG 2012) steuerbar waren, stellen seit dem 1. StabG 2012 einen eigenen Unterfall der sonstigen Einkünfte (§ 29 Z 2 iVm § 30 EStG idF) dar. Sie werden nach analytischen Gesichtspunkten ermittelt und – abgesehen von Grundstücksveräußerungen gegen Rente – mit dem besonderen Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG besteuert.

Betriebliche Grundstücksveräußerungen unterliegen im Wesentlichen ebenfalls eigenen Ermittlungsvorschriften und bilden – mit einigen, in § 30a Abs 3 und 4 EStG geregelten Ausnahmen – eine Schedule, die allerdings von den außerbetrieblichen Grundstücksveräußerungen getrennt ist. So ist ua kein Ausgleich von Verlusten aus außerbetrieblichen Grundstücksveräußerungen mit Gewinnen aus betrieblichen Grundstücksveräußerungen möglich. Für den Fall einer Regelbesteuerungsoption gem § 30a Abs 2 EStG ordnet der Gesetzgeber an, dass diese Option nur für sämtliche Grundstücksveräußerungen eines Veranlagungszeitraums angewendet werden kann. Die Regelungen zu den Verlustausgleichsbeschränkungen bleiben davon aber unberührt.

Der VfGH unterzog in einem infolge einer Erkenntnisbeschwerde amtswegig eingeleiteten Gesetzesprüfungsverfahren nunmehr zwei zentrale Bestimmungen der Grundstücksbesteuerung einer Überprüfung: einerseits das Abzugsverbot des § 20 Abs 2 EStG (idF 1. StabG 2012) betreffend Aufwendungen und Ausgaben, die mit Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG anwendbar ist, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen, und andererseits die Verlustausgleichsbestimmung des § 30 Abs 7 EStG (idF AbgÄG 2012) für private Grundstücksveräußerungen. Die vom VfGH geprüften Regelungen wurden mittlerweile durch den Gesetzgeber

*) Univ.-Prof. StB Mag. Dr. Sabine *Kanduth-Kristen*, LL.M. lehrt und forscht am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt. Sie ist allgemein beeidete und gerichtlich zertifizierte Sachverständige für die Fachgruppe Steuer und Rechnungswesen sowie Mitglied des Fachsenats der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer. StB Mag. Andreas *Kampitsch*, LL.M. lehrt und forscht ebenfalls am Institut für Finanzmanagement der Alpen-Adria-Universität Klagenfurt.

verändert, das Erkenntnis enthält jedoch auch für die geltende Rechtslage beachtliche Aussagen.

2. Sachverhalt des Erkenntnisbeschwerdeverfahrens

Dem Erkenntnisbeschwerdeverfahren zu E 1156/2016 lag folgender Sachverhalt zugrunde:¹⁾ Der Beschwerdeführer hatte im Jahr 1996 mit seinen Geschwistern eine Liegenschaft erworben und diese im Jahr 2013 veräußert. Er ermittelte durch Regelein-künfteermittlung einen Verlust aus der privaten Grundstücksveräußerung iHv rund 12.350 Euro und beantragte die Regelbesteuerung gem § 30a Abs 2 EStG, um den Verlust mit seinen selbständigen Einkünften auszugleichen. Den Verlust ermittelte der Beschwerdeführer unter Einschluss von Fremdfinanzierungskosten iHv ca 8.000 Euro. Finanzamt wie auch BFG verneinten einerseits den Abzug der Fremdfinanzierungskosten aufgrund des Abzugsverbots des § 20 Abs 2 EStG idF 1. StabG 2012 und andererseits den Ausgleich des Verlusts mit den selbständigen Einkünften wegen § 30 Abs 7 EStG idF AbgÄG 2012.²⁾ Gegen die Entscheidung des BFG vom 25. 4. 2016 wandte sich der Beschwerdeführer mit der Beschwerde gem Art 144 B-VG an den VfGH.

Mit Beschluss vom 14. 6. 2017, E 1156/2016-22, leitete der VfGH infolge der Erkenntnisbeschwerde von Amts wegen ein Gesetzesprüfungsverfahren hinsichtlich der Wortfolge „oder § 30a Abs. 1“ in § 20 Abs 2 EStG idF 1. StabG 2012 und des § 30 Abs 7 EStG idF AbgÄG 2012 ein.³⁾

3. Abzugsverbot bei Anwendbarkeit des besonderen Steuersatzes

3.1. Kurzdarstellung der geprüften Rechtsvorschrift

Nach § 20 Abs 2 TS 2 EStG idF 1. StabG 2012 durften bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gem § 30a Abs 1 EStG „*anwendbar*“ ist, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Nach den Materialien galt dies auch dann, wenn der besondere Steuersatz zwar grundsätzlich anwendbar war, aber gem § 30a Abs 2 EStG zur Regelbesteuerung (dh Besteuerung aller Grundstücksveräußerungen mit dem progressiven Steuersatz) optiert wurde.⁴⁾

Mit dem StRefG 2015/2016 wurde § 20 Abs 2 EStG so abgeändert, dass das Abzugsverbot nur noch dann greift, wenn der besondere Steuersatz „*angewendet wird*“. Das Abzugsverbot findet sich nunmehr – im Übrigen unverändert und getrennt vom Abzugsverbot für einem besonderen Steuersatz unterliegende Einkünfte aus Kapitalvermögen in § 20 Abs 2 TS 2 EStG – in § 20 Abs 2 TS 3 EStG. Bis zum StRefG 2015/2016 waren die beiden Abzugsverbote gemeinsam in § 20 Abs 2 TS 2 EStG geregelt. Somit greift § 20 Abs 2 TS 3 EStG nach der aktuellen Rechtslage für den Fall der Regelbesteue-

¹⁾ BFG 25. 4. 2016, RV/3100388/2015.

²⁾ Bemerkenswert ist, dass sowohl Finanzamt als auch BFG einen Inflationsabschlag berücksichtigten, obwohl sich aus der Veräußerung (selbst ohne Berücksichtigung der Fremdfinanzierungskosten) ein Verlust ergeben hatte, wengleich dieser mangels anderer Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen bzw Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ohnehin nicht steuerwirksam werden konnte. Dies widerspricht den Aussagen der Finanzverwaltung in Rz 6667 EStR 2000 (bzw Rz 778 EStR 2000 für betriebliche Grundstücksveräußerungen); siehe auch *Bodis/Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (17. Lfg, 2014) § 30 Rz 255. Aufgrund der Abschaffung des Inflationsabschlags mit dem StRefG 2015/2016 hat diese Rechtsprechung lediglich für Einzelfälle noch Relevanz.

³⁾ Siehe hierzu auch *Beiser*, Abzugsverbot und Verlustausgleichsverbot im Visier des VfGH, SWK 23/24/2017, 1009 (1009 ff).

⁴⁾ EriRV 1680 BlgNR 24. GP, 10; EStR 2000, Rz 4872; *Jakom/Baldauf*, EStG⁸ (2015) § 20 Rz 93; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁰ (2017) §§ 30 Rz 63, 30a Rz 9; *Hammerl/Mayr*, StabG 2012: Die neue Grundstücksbesteuerung, RdW 2012, 167 (170); *Hammerl* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (17. Lfg, 2014) § 30a Rz 16.

rungsoption nicht, weil der besondere Steuersatz nicht (tatsächlich) „angewendet wird“.⁵⁾

Im Prüfungsbeschluss äußerte der VfGH aus drei Gründen Bedenken gegen die Vorschrift des § 20 Abs 2 EStG idF 1. StabG 2012. Er adressierte einerseits die Ungleichbehandlung zwischen Anschaffungsnebenkosten, die nach hA⁶⁾ bei Einkünften aus Grundstücksveräußerungen anschaffungskostenerhöhend – und damit einkünftermindernd – angesetzt werden können, und andererseits wirtschaftlich gleichwertigen Betriebsausgaben bzw Werbungskosten, die gem § 20 Abs 2 TS 2 EStG idF 1. StabG 2012 die Einkünfte nicht vermindern. Vor Augen hatte der VfGH die Grunderwerbsteuer, Aufschließungskosten sowie Maklerprovisionen und Vertragserrichtungskosten, die bei Tragung durch den Verkäufer nicht abgezogen werden können.⁷⁾

Darüber hinaus sah der VfGH unter Bezugnahme auf seine frühere Rechtsprechung⁸⁾ eine unsachliche Benachteiligung von Veräußerern, die ein Grundstück fremdfinanziert anschaffen, im Vergleich zu jenen, die ein Grundstück eigenfinanziert anschaffen, obwohl erstere einen größeren Aufwand zu tragen haben.⁹⁾

Selbst wenn das Abzugsverbot an sich sachlich begründet werden könnte, hegte der VfGH im Prüfungsbeschluss Bedenken dahingehend, ob dies auch im Fall einer ausgeübten Regelbesteuerungsoption der Fall sein könnte.¹⁰⁾ Dass das Abzugsverbot im Fall einer Regelbesteuerungsoption verfassungsrechtlich bedenklich ist, wurde im Fachschrifttum bereits mehrfach aufgeworfen.¹¹⁾ Im Gesetzesprüfungsverfahren war auch zu prüfen, ob allfälligen Bedenken im Rahmen einer verfassungskonformen Interpretation dahingehend begegnet werden könnte, dass § 20 Abs 2 EStG idF 1. StabG 2012 im Fall der Regelbesteuerung einen Abzug erlaubt (Interpretation von „anwendbar ist“ iSv „konkret anwendbar ist“).¹²⁾

3.2. Das Erkenntnis des VfGH

Der VfGH hat in seinem Erkenntnis vom 30. 11. 2017, G 183/2017, die Wortfolge „oder § 30a Abs. 1“ in § 20 Abs 2 EStG idF 1. StabG 2012 als verfassungswidrig aufgehoben

⁵⁾ EriRV 684 BlgNR 25. GP, 16; *Althuber in Hofstätter/Reichel*, EStG (61. Lfg, 2016) § 20 Rz 17.4.; *Jakom/Vock*, EStG¹⁰, § 20 Rz 94; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁰, §§ 30 Rz 63, 30a Rz 9; *Reinold/Stückler*, Steuerreformgesetz 2015/16: Neuerungen im Bereich der Ertragsbesteuerung von Immobilien, ÖStZ 2015, 403 (406). Unverändert greift das Abzugsverbot gem § 20 Abs 2 TS 3 EStG auch nicht bei Veräußerungen gegen Rente iSd § 30a Abs 4 EStG, auf die der besondere Steuersatz *ex lege* nicht angewendet werden darf.

⁶⁾ Siehe nur bei *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG¹⁰, § 30 Rz 66; *Bodis/Hammerl in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG (17. Lfg, 2014) § 30 Rz 218; EStR 2000, Rz 6660. Anders bei den Einkünften aus Kapitalvermögen: Hier dürfen gem § 27a Abs 4 Z 2 EStG keine Anschaffungsnebenkosten angesetzt werden; dies ist nach VfGH 14. 6. 2017, G 336/2016, auch nicht verfassungswidrig.

⁷⁾ VfGH 14. 6. 2017, E 1156/2016-22, Rz 51.

⁸⁾ VfGH 11. 3. 1994, B 1297/93, VfSlg 13.724/1994, zum Fremdkapitalzinsenabzug bei Einkünften aus Spekulationsgeschäften.

⁹⁾ VfGH 14. 6. 2017, E 1156/2016-22, Rz 53.

¹⁰⁾ VfGH 14. 6. 2017, E 1156/2016-22, Rz 56.

¹¹⁾ *Beiser*, Die Ertragsbesteuerung von Immobilien im Licht des Gleichheitssatzes, SWK 18/2012, 826 (826 f); *Beiser*, Mehr Gleichheit durch einfachere Gesetze: Ein Vorschlag zur Vereinfachung der ImmoESt und KESt, in *Fitz et al* (Hrsg), FS Torggler (2013) 63 (69 ff); *Haas*, Immobilienbesteuerung und Werbungskostenabzug, SWK 11/2014, 571 (571 ff); *Urtz*, Diverse verfassungsrechtliche Einzelprobleme, in *Urtz* (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer² (2013) 489 (493); *Bruckner*, Begutachtungsentwurf Stabilitätsgesetz 2012: Die geplanten Änderungen bei der Besteuerung von Immobilien, ÖStZ 2012, 101 (102 FN 7); *Ehrke-Rabel*, Verfassungsrechtliche Aspekte der Immobilienbesteuerung, in *Ehrke-Rabel/Niemann* (Hrsg), Spezialfragen der Immobilienbesteuerung (2014) 101 (110); *Papst*, Regelbesteuerungsoption bei Immobilien und Kapitalvermögen, ÖStZ 2013, 387 (387 ff); *Perthold/Vaishor*, Private Grundstücksveräußerungen durch natürliche Personen, in *Perthold/Plott* (Hrsg), Stabilitätsgesetz 2012, SWK-Spezial (2012) 9 (14 f); zuletzt *Achatz*, Entschiedenenes und noch zu Entscheidendes zur Immobilienertragsteuer, in *Adamovich et al* (Hrsg), FS Holzinger (2017) 2 (12 ff).

¹²⁾ So etwa *Ehrke-Rabel in Ehrke-Rabel/Niemann*, Spezialfragen, 101 (110 f).

und ausgesprochen, dass die Aufhebung mit Ablauf des 31. 12. 2018 in Kraft tritt. In der Folge hob der VfGH auch im zugrunde liegenden Erkenntnisbeschwerdeverfahren die Entscheidung des BFG wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes auf.¹³⁾ Zudem hat er mittlerweile in einem weiteren Anlassfall¹⁴⁾ die Entscheidung des BFG aus demselben Grund aufgehoben.¹⁵⁾

Die Aufhebung der Wortfolge „oder § 30a Abs. 1“ in § 20 Abs 2 EStG idF AbgÄG 2012 erfolgte (lediglich) aufgrund der Tatsache, dass in der beanstandeten Fassung das Abzugsverbot auch für den Fall der Regelbesteuerung galt. Für den VfGH war kein „sachlicher Grund [erkennbar], der es rechtfertigen würde, eine Verminderung der Durchschnittssteuerbelastung, die durch den Abzug von Werbungskosten bedingt ist, von den Wirkungen der Regelbesteuerungsoption auszuschließen“.¹⁶⁾ Einer verfassungskonformen Auslegung war § 20 Abs 2 EStG idF AbgÄG 2012 nicht zugänglich, weil in dieser Fassung das Abzugsverbot für Grundstücksveräußerungen und Einkünfte aus Kapitalvermögen gleichermaßen in TS 2 leg cit geregelt war. Bei Einkünften aus Kapitalvermögen ist das Abzugsverbot – auch im Fall der Regelbesteuerungsoption nach § 27a Abs 5 EStG – aber verfassungsrechtlich vorgesehen.¹⁷⁾ Eine unterschiedliche Auslegung des Abzugsverbots für Grundstücksveräußerungen einerseits und Kapitaleinkünfte andererseits konnte aufgrund der Regelungstechnik der beanstandeten Fassung daher nicht erfolgen.¹⁸⁾

Die verfassungsrechtlichen Bedenken hinsichtlich des (gestatteten) Ansatzes von Anschaffungsnebenkosten im Vergleich zum Abzugsverbot von wirtschaftlich vergleichbaren Ausgaben und Aufwendungen (im betrieblichen Bereich: Betriebsausgaben; im außerbetrieblichen Bereich: Werbungskosten) bestätigten sich hingegen nicht. So führt der VfGH – wie schon im Prüfungsbeschluss – aus, dass es dem Gesetzgeber nicht verboten sei, für Einkünfte wie solche aus privaten Grundstücksveräußerungen im Rahmen des (grundsätzlich) synthetischen Einkommensteuersystems eine Schemabesteuerung vorzusehen.¹⁹⁾ Es könne in einem solchen System auch sachliche Gründe für ein Abzugsverbot geben. Dieses Abzugsverbot müsse jedoch in einer dem Gleichheitssatz entsprechenden Weise ausgestaltet werden.²⁰⁾ Der VfGH führt – in Übereinstimmung mit der Äußerung der Bundesregierung – weiter aus, dass Anschaffungsnebenkosten grundsätzlich (vor allem über die Absetzung für Abnutzung) mit tarifbesteuerten Einkünften in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen (Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung) und sich daher bereits bei diesen auswirken. Überdies bestehe kein steuerlich motivierter Anreiz zur Verschiebung typischer Aufwendungen des Veräußerers in den Bereich des Erwerbers.²¹⁾ Für jene Fälle, für die eine Auswirkung auf dem Tarif unterliegende Einkünfte nicht vorliegt, sieht der VfGH verwaltungswirtschaftliche Gründe, die es rechtfertigen, davon abzusehen, das Abzugsverbot um ein Verbot des Ansatzes von Anschaffungsnebenkosten zu ergänzen.

¹³⁾ VfGH 4. 12. 2017, E 1156/2016-26.

¹⁴⁾ BFG 31. 10. 2017, RV/6100377/2017.

¹⁵⁾ VfGH 13. 12. 2017, E 3939/2017.

¹⁶⁾ VfGH 30. 11. 2017, G 183/2017, Rz 39.

¹⁷⁾ § 2 Abs 1 Endbesteuerungsg idF BGBl I 2015/103 sieht vor, dass auch für den Fall der Erstattung der Kapitalertragsteuer (§ 1 Abs 5 Endbesteuerungsg) Werbungskosten, Schulden und Lasten nicht berücksichtigt werden; so schon VfGH 14. 6. 2009, B 53/08, VfSlg 18.783/2009. Dieses Abzugsverbot ist nach VfGH 14. 6. 2017, G 336/2016, auch auf die Anschaffungsnebenkosten auszudehnen (siehe auch ausdrücklich VfGH 30. 11. 2017, G 183/2017, Rz 30, wonach ein solches Ansatzverbot bei Kapitaleinkünften sogar „erforderlich“ sein kann). Anderer Ansicht etwa *Beiser*, SWK 23/24/2017, 1009 (1011).

¹⁸⁾ VfGH 30. 11. 2017, G 183/2017, Rz 40.

¹⁹⁾ Siehe hierzu ausführlich auch *Kofler*, Einkommen – Einkünfte – Einkunftsermittlung, 19. ÖJT IV/1, Steuerrecht (2015) 111 ff.

²⁰⁾ VfGH 30. 11. 2017, G 183/2017, Rz 27.

²¹⁾ VfGH 30. 11. 2017, G 183/2017, Rz 31. Diese werden und wurden typischerweise schon bisher vom Erwerber getragen (Gründerwerbsteuer, Maklerentgelt).

zen.²²⁾ Das Abzugsverbot sei daher auch ohne korrespondierendes Ansatzverbot von Anschaffungsnebenkosten gerechtfertigt.

Hinsichtlich der Bedenken betreffend die Nichtabzugsfähigkeit von Fremdfinanzierungsaufwendungen, die der VfGH unter Verweis auf seine frühere Rechtsprechung zu den Spekulationseinkünften aufwarf, führt der Gerichtshof nur sehr knapp aus, dass er davon ausgeht, dass das Abzugsverbot lediglich für jene Fremdfinanzierungsaufwendungen iZm der Anschaffung von privaten Grundstücken zum Tragen kommen kann, die weder mit einer außerbetrieblichen noch mit einer privaten Nutzung des Grundstücks im Zusammenhang stehen. Bei ersterer erfolge die Berücksichtigung schon bei den laufenden Einkünften, bei letzterer besteht ein Abzugsverbot gem § 20 Abs 1 Z 1 EStG.²³⁾ Anders als im Prüfungsbeschluss angenommen, lassen sich die gleichheitsrechtlichen Überlegungen, die sich aus der synthetischen Ermittlung der Einkommensteuer ergeben, seiner Ansicht nach nicht auf ein analytisches Besteuerungssystem übertragen. Das Abzugsverbot stelle einen Ausgleich für den besonderen Steuersatz dar.²⁴⁾

3.3. Kritische Würdigung

Die Aufhebung der Wortfolge „oder § 30a Abs. 1“ in § 20 Abs 2 EStG idF 1. StabG 2012, die das Abzugsverbot von Aufwendungen und Ausgaben bei Grundstücksveräußerungen unabhängig davon normierte, ob die Regelbesteuerung beantragt wird oder nicht, trägt den in der Literatur bereits mehrfach geäußerten Bedenken Rechnung. Für den Fall der Regelbesteuerung erscheint tatsächlich kein Grund ersichtlich, den Abzug von Aufwendungen und Ausgaben nicht zuzulassen. Dass ein Abzugsverbot von wirtschaftlich vergleichbaren Werbungskosten bei Grundstücksveräußerungen nicht notwendigerweise ein Abzugsverbot für Anschaffungsnebenkosten bedingt, ist ebenfalls nachvollziehbar.

Die Nichtanwendung der doch recht eindeutigen Rechtsprechung zu Fremdfinanzierungsaufwendungen bei Spekulationseinkünften²⁵⁾ bei der Schedulenbesteuerung erscheint auf den ersten Blick widersprüchlich, ist aber im Ergebnis ebenfalls verständlich. So waren bei den Spekulationseinkünften grundsätzlich alle Werbungskosten abzugsfähig, die Behörde verweigerte jedoch (einzig) den Abzug von Fremdfinanzierungsaufwendungen. Nach der geltenden Regelung sind Aufwendungen und Ausgaben iZm sonderbesteuerten Grundstücksveräußerungen aber grundsätzlich *nicht* abzugsfähig – dies gilt auch für Fremdfinanzierungsaufwendungen. Geht man – wie der VfGH dies augenscheinlich macht – davon aus, dass ein schedulenartiges Besteuerungssystem für Grundstücksveräußerungen zulässig ist und innerhalb dessen ein Abzugsverbot für mit diesen Einkünften in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Aufwendungen und Ausgaben (durch den Sondersteuersatz) ebenfalls gerechtfertigt ist, kann Fremdfinanzierungsaufwendungen keine Sonderstellung im Vergleich zu anderen Aufwendungen und Ausgaben eingeräumt werden. Sie sind ebenfalls nicht abzugsfähig und damit den übrigen Aufwendungen und Ausgaben gleichgestellt.

Die Verfassungswidrigkeit des § 20 Abs 2 EStG idF 1. StabG 2012 wurde mit dem StRefG 2015/2016 bereits saniert. Entsprechend den Ausführungen des VfGH wird die

²²⁾ Insb sieht es der VfGH wohl als gerechtfertigt an, weil in jenen Fällen, in denen sich die Anschaffungsnebenkosten noch nicht bei (laufenden) Einkünften zum Tarifsteuersatz ausgewirkt haben, die Ermittlung der noch nicht berücksichtigten Teile der Anschaffungsnebenkosten einen erhöhten Verwaltungsaufwand zur Folge hätte.

²³⁾ Siehe hierzu zuletzt *Kanduth-Kristen/Kampitsch*, Werbungskostenabzug bei privaten Grundstücksveräußerungen, ÖStZ 2017, 502 (502 ff).

²⁴⁾ VfGH 30. 11. 2017, G 183/2017, Rz 34 f.

²⁵⁾ „Es ist 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“ (VfGH 11. 3. 1994, B 1297/93, VfSlg 13.724/1994).

derzeit gültige Fassung des Abzugsverbots auf keine (weiteren) verfassungsrechtlichen Bedenken stoßen.

Wird nach der geltenden Rechtslage zur Regelbesteuerung optiert, sind Betriebsausgaben und Werbungskosten uE sowohl im Rahmen der Regeleinkünfteermittlung als auch im Rahmen der pauschalen Einkünfteermittlung gem § 30 Abs 4 EStG, die im außerbetrieblichen Bereich für Grundstücke des Altvermögens und im betrieblichen Bereich für Grund und Boden des Altvermögens zur Anwendung kommen kann, abzugsfähig.²⁶⁾

4. Verlustausgleichsverbot

4.1. Kurzdarstellung der geprüften Rechtsvorschrift

In seiner Stammfassung²⁷⁾ schloss § 30 Abs 7 EStG den Ausgleich aus Verlusten aus privaten Grundstücksveräußerungen mit anderen Einkünften dezidiert aus. Mit dem AbgÄG 2012 wurde dieses Ausgleichsverbot gelockert und lautete nunmehr:

„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).“

Nach den Materialien zum AbgÄG 2012²⁸⁾ sollte der Verlustausgleich jenem von Substanzverlusten bei Einkünften aus Kapitalvermögen angeglichen werden. Zur Systematik des Verlustausgleichs wird wie folgt ausgeführt:²⁹⁾

„Liegen mehrere private Grundstücksveräußerungen vor, auf die der besondere Steuersatz anwendbar ist, ist zunächst der Saldo aus diesen zu bilden. Ein verbleibender Verlustüberhang ist sodann zu halbieren. Dieser halbierte Verlust ist sodann mit Überschüssen aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen. Der Verlustausgleich ist dabei immer nur mit dem Gesamtüberschuss aus Vermietung und Verpachtung nach Durchführung eines horizontalen Verlustausgleiches zulässig.“

Mit dem StRefG 2015/2016 wurde § 30 Abs 7 EStG auch aufgrund der Erhöhung des Sondersteuersatzes angepasst. So ist der Verlust aus privaten Grundstücksveräußerungen nach der derzeit geltenden Rechtslage auf 60 % zu kürzen und im Jahr der Verlustentstehung und in den folgenden 14 Jahren gleichmäßig verteilt ausschließlich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung auszugleichen. Auf Antrag kann auch der auf 60 % gekürzte Verlust im Verlustentstehungsjahr vollständig mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung ausgeglichen werden.³⁰⁾

Wenngleich die Kürzung des Verlusts auf 50 % (nunmehr 60 %) und die Einschränkungen des Verlustausgleichs dem Grunde nach keinen Bedenken des VfGH begegneten, sah er dennoch eine mögliche Verfassungswidrigkeit der Norm. Diese könnte sich nach seinen Ausführungen im Prüfungsbeschluss einerseits daraus ergeben, dass § 30 Abs 7 EStG idF AbgÄG 2012 seinem Wortlaut zufolge den Ausgleich mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung erlaubt, die in keinem Zusammenhang mit Grundstücken stehen – namentlich § 28 Abs 1 Z 2 (zB Einkünfte aus Betriebsverpachtungen) und 3 EStG (Einkünfte aus der Überlassung von Rechten, insb aus Werknutzungsrechten iSd UrhG).

Andererseits sind Einkünfte aus der Nutzung von privaten Grundstücken, die nicht zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen (insb Einkünfte aus Leistungen iSd

²⁶⁾ Vgl ausführlich *Kanduth-Kristen/Kampitsch*, ÖStZ 2017, 502 (506 f).

²⁷⁾ § 30 Abs 7 EStG idF 1. StabG 2012.

²⁸⁾ EriRV 1960 BlgNR 24. GP, 25.

²⁹⁾ EriRV 1960 BlgNR 24. GP, 25 (Hervorhebung durch die Autoren).

³⁰⁾ EriRV 684 BlgNR 25. GP, 11.

§ 29 Z 3 EStG, etwa für den Verzicht, ein Grundstück zu bebauen), nicht zum Verlustausgleich zugelassen. Hier verortete der VfGH unsachliche Differenzierungen der Vorschrift des § 30 Abs 7 EStG idF AbgÄG 2012, „als sie einerseits den Ausgleich von Verlusten mit Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zuzulassen scheint, die in keinem sachlichen Zusammenhang mit privaten Grundstücken stehen, und andererseits Einkünfte vom Ausgleich auszuschließen scheint, die in einem sachlichen Zusammenhang mit privaten Grundstücken stehen, wenn diese nicht als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu qualifizieren sind“.³¹⁾ Offen ließ der Gerichtshof auch hier, ob der Begriff der „Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung“ in § 30 Abs 7 EStG idF AbgÄG 2012 einer verfassungskonformen Interpretation zugänglich sein könnte.

4.2. Das Erkenntnis des VfGH

Die iZm § 30 Abs 7 EStG idF AbgÄG 2012 im Prüfungsbeschluss geäußerten Bedenken bestätigten sich im Gesetzesprüfungsverfahren nicht. Der VfGH geht vielmehr davon aus, dass die Vorschrift des § 30 Abs 7 EStG idF AbgÄG 2012 in verfassungskonformer Interpretation so auszulegen ist, dass der Verlustausgleich auf die Einkünfte gem § 28 Abs 1 Z 1 EStG (Einkünfte aus der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken) eingeschränkt ist.³²⁾

Die weiteren Bedenken im Prüfungsbeschluss, dass § 30 Abs 7 EStG andere, grundstücksbezogene Einkünfte – namentlich Einkünfte aus Leistungen gem § 29 Z 3 EStG – in unsachlicher Weise ausschließe, sieht er jedoch aufgrund der äußerst selten auftretenden Konstellationen nicht so weitreichend, dass sie die sachliche Rechtfertigung des § 30 Abs 7 EStG berühren.³³⁾

4.3. Kritische Würdigung

Die Ausführungen des VfGH zum Verlustausgleich sind kritisch zu sehen. So scheint seine Begründung hier nicht völlig konsistent zu sein. Die Bundesregierung führte in ihrer Äußerung an, dass in den Jahren 2010³⁴⁾ [sic] bis 2015 lediglich zwei Personen negative Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen und aus Vermietung und Verpachtung erzielten, die nicht unter § 28 Abs 1 Z 1 EStG fielen.³⁵⁾ Dennoch erachtete es der VfGH für notwendig, allfällig unsachliche Differenzierungen durch eine teleologische Reduktion der Bestimmung zu beseitigen und lässt den Verlustausgleich nur mit Einkünften iSd § 28 Abs 1 Z 1 EStG zu. Diese Interpretation widerspricht im Übrigen den Ausführungen in der Regierungsvorlage zum AbgÄG 2012, die ausdrücklich festhalten, dass der Verlustausgleich immer nur mit dem Gesamtüberschuss der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nach horizontalem Verlustausgleich möglich sei.³⁶⁾ Umgekehrt sieht der VfGH keine Notwendigkeit, § 30 Abs 7 EStG idF AbgÄG 2012 so ausweitend zu interpretieren, dass auch sonstige Einkünfte, die iZm Grundstücken stehen (zB gem § 29 Z 3 EStG), zum Verlustausgleich zugelassen werden. Eine Verfassungswidrigkeit – sollte eine ausweitende Interpretation nicht möglich sein – hat der VfGH ebenfalls nicht identifiziert. Als Begründung führt er an, dass es sich um äußerst seltene Konstellationen handle und diese daher die Rechtfertigung der Bestimmung nicht berühren. Während also die geringe Anzahl an Betroffenen die weite Interpretation des Begriffes „Vermietung und Verpachtung“ in § 30 Abs 7 EStG idF AbgÄG 2012

³¹⁾ VfGH 14. 6. 2017, E 1156/2016-22, Rz 47.

³²⁾ VfGH 30. 11. 2017, G 183/2017, Rz 23 f.

³³⁾ VfGH 30. 11. 2017, G 183/2017, Rz 25.

³⁴⁾ Die „neue“ Systematik der Grundstücksbesteuerung des 1. StabG 2012 trat erst mit 1. 4. 2012 in Kraft (siehe § 124b Z 215 EStG); insofern erschließt sich nicht völlig, wieso die Bundesregierung den Zeitraum mit dem Jahr 2010 beginnen lässt.

³⁵⁾ VfGH 30. 11. 2017, G 183/2017, Rz 14.

³⁶⁾ Siehe hierzu bereits Pkt 4.1.

(wie dies dem Gesetzgeber offenbar vorschwebte) nicht zu rechtfertigen vermochte, diene sie hingegen als Rechtfertigung dafür, eine ausweitende Interpretation oder Aufhebung der Bestimmung nicht vorzunehmen.

Die Einschränkung des Verlustausgleichs auf Einkünfte gem § 28 Abs 1 Z 1 EStG ist uE ebenfalls nicht in jedem Fall sachlich gerechtfertigt. Am deutlichsten zeigt sich dies bei Einkünften gem § 28 Abs 1 Z 4 EStG (Einkünfte aus veräußerten Miet- und Pachtforderungen). Bei strenger Anknüpfung an die Aussagen des VfGH könnten Einkünfte aus der Mitveräußerung von Miet- und Pachtforderungen aus einem konkreten Grundstück – die gem § 28 Abs 1 Z 4 EStG zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung zu zählen sind³⁷⁾ – nicht mit einem allfälligen (gekürzten) Veräußerungsverlust aus der privaten Grundstücksveräußerung im selben Jahr ausgeglichen werden. Das scheint sachlich nicht zu rechtfertigen, weisen diese Einkünfte doch eine deutlich engere Bindung an das veräußerte Grundstück auf als Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung irgendeines anderen Grundstücks. Darüber hinaus können auch in Einkünften gem § 28 Abs 1 Z 2 EStG (Vermietung und Verpachtung von Sachinbegriffen) Einkünfte enthalten sein, die iZm mit einem Grundstück stehen – zu denken wäre etwa an die Verpachtung eines Hotelgewerbebetriebs.³⁸⁾

Problematisch ist zudem, dass sich nunmehr die Frage der Reihenfolge des Verlustausgleichs neu stellt und eine Durchbrechung der bisher aus der Rechtsprechung abgeleiteten Reihenfolge (zuerst innerhalb der Einkunftsquelle [innerbetrieblich], dann innerhalb der Einkunftsart [horizontal] und zuletzt innerhalb des Gesamtbetrags der Einkünfte [vertikal])³⁹⁾ die Folge sein könnte. Erzielt ein Steuerpflichtiger im selben Jahr negative Einkünfte aus einer privaten Grundstücksveräußerung, negative Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, die nicht unter § 28 Abs 1 Z 1 EStG fallen, und positive Einkünfte gem § 28 Abs 1 Z 1 EStG, ist die Reihenfolge der Verlustverrechnung zu bestimmen. Nach dem üblichen System (horizontal „vor“ vertikal) könnte je nach Höhe der Einkünfte nach § 28 Abs 1 Z 1 EStG und der Verluste eventuell ein Teil des Verlustausgleichs gem § 30 Abs 7 EStG „verloren“ gehen. Zur Eröffnung der Verlustausgleichsmöglichkeit, wie sie in § 30 Abs 7 EStG angeordnet wird (arg „ist [...] auszugleichen“), wäre – in Durchbrechung der in der Judikatur des VwGH entwickelten Systematik – denkbar, dass vorrangig eine Verrechnung des (gekürzten) Verlusts aus der Grundstücksveräußerung mit den Einkünften gem § 28 Abs 1 Z 1 EStG und erst nachrangig die Verlustverrechnung innerhalb der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung vorzunehmen ist.

Zuletzt ist zu erwähnen, dass sich der VfGH im gesamten Verfahren nicht mit der Frage auseinandersetzt, ob die fehlende Verlustausgleichsmöglichkeit zwischen betrieblichen und privaten Grundstücksveräußerungen verfassungsrechtlich bedenklich sein könnte. Entsteht aus einer privaten Grundstücksveräußerung ein Verlust, ist dieser mit allfälligen positiven Einkünften aus einer betrieblichen Grundstücksveräußerung im selben Jahr nicht ausgleichsfähig. Dies gilt auch, wenn zur Regelbesteuerung optiert wird, was gem § 30a Abs 2 EStG nur für sämtliche Grundstücksveräußerungen eines Veranlagungszeitraums möglich ist. Umgekehrt könnte ein Verlust aus einer betrieblichen Grundstücksveräußerung – so sich aus dem Betrieb ein Gesamtverlust ergibt – allerdings bloß in gekürztem Ausmaß und nur, wenn der Steuerpflichtige zur Regelbesteuerung optiert, mit positiven Einkünften aus einer privaten Grundstücksveräußerung verrechnet werden.

³⁷⁾ Der Bestimmung kommt lediglich deklarative Bedeutung zu (vgl *Doralt* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG [9. Lfg, 2005] § 28 Rz 83), weil die mitveräußerten rückständigen Mietforderungen ohnehin gem § 32 Abs 1 Z 2 EStG als nachträgliche Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu erfassen wären (vgl *Büsser/Hofstätter* in *Hofstätter/Reichel*, EStG [48. Lfg, 2011] § 28 Rz 14).

³⁸⁾ Die Verpachtung eines Unternehmens führt zu Einkünften gem § 28 Abs 1 Z 2 EStG; ein Unternehmen umfasst aber nicht nur das in § 28 Abs 1 Z 2 EStG angeführte bewegliche, sondern insb auch das unbewegliche Vermögen (siehe zB *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuer-Handbuch [1993] § 28 Rz 14).

³⁹⁾ Vgl hierzu ausführlich *Jakom/Laudacher*, EStG¹⁰, § 2 Rz 120 ff.

Diese Verrechnungsbeschränkungen gelten *de lege lata* auch, wenn ein Grundstück aufgrund einer gemischten Nutzung teilweise dem Betriebs- und teilweise dem Privatvermögen zuzurechnen ist.⁴⁰⁾



Auf den Punkt gebracht

Einerseits führt der VfGH mit seinem aktuellen Erkenntnis zum Abzugsverbot und zum Verlustausgleich seine großzügige Rechtsprechungslinie zur sachlichen Rechtfertigung von Abweichungen vom objektiven Nettoprinzip fort. Durch die vorgenommene teleologische Reduktion der Verlustausgleichsbestimmung entstehen andererseits neue – angesichts der wohl geringen Anzahl an betroffenen Fällen – weitgehend theoretische Fragestellungen iZm der Reihenfolge eines vorzunehmenden Verlustausgleichs zwischen Verlusten aus privaten Grundstücksveräußerungen und Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

⁴⁰⁾ Nach *Lachmayer*, Verluste sind nicht gleich Verluste, ÖStZ 2017, 495 (497 f, 500) unter Verweis auf die Ausführungen im Prüfungsbeschluss des VfGH 14. 6. 2017, E 1156/2016-22, soll es aber sogar zulässig sein, den Verlustausgleich gänzlich zu beseitigen; sogar innerhalb derselben Schedule. *Lachmayer* schließt dies daraus, dass der VfGH feststellt, dass „der Gesetzgeber im Rahmen seines rechtspolitischen Gestaltungsspielraumes [handelt], wenn er für Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen einen Ausgleich mit Gewinnen aus privaten Grundstücksveräußerungen zulässt“. Umgekehrt wäre der Gesetzgeber nach *Lachmayer* aber nicht zur Gestattung einer solchen Verlustausgleichsmöglichkeit verpflichtet.

In-vitro-Fertilisation einer in gleichgeschlechtlicher Partnerschaft lebenden unfruchtbaren Frau abzugsfähig

Entscheidung: BFH 5. 10. 2017, VI R 47/15.

Norm: § 33 dEStG (§ 34 EStG 1988).

(*B. R.*) – Der BFH erkennt in ständiger Rechtsprechung Aufwendungen für die künstliche Befruchtung als Behandlung bei Sterilität an, wenn diese in Übereinstimmung mit den Richtlinien der Berufsordnungen für Ärzte vorgenommen wird. Voraussetzung ist für die Abzugsfähigkeit weiter, dass die den Aufwendungen zugrunde liegende Behandlung mit der innerstaatlichen Rechtsordnung im Einklang steht. Denn eine nach nationalem Recht verbotene Behandlung kann keinen zwangsläufigen Aufwand begründen. Vielmehr ist von Steuerpflichtigen zu erwarten, dass sie gesetzliche Verbote beachten. Aufwendungen für nach objektiv-rechtlichen Maßstäben verbotene Behandlungsmaßnahmen sind selbst dann nicht zwangsläufig, wenn sie nicht straf- oder bußgeldbewehrt sind. Als außergewöhnliche Belastungen sind daher Kosten für eine künstliche Befruchtung nur zu berücksichtigen, wenn die aufwandsbegründende Behandlung insbesondere nicht gegen das deutsche Embryonenschutzgesetz verstößt und mit den Richtlinien der Berufsordnungen für Ärzte im Einklang steht.

Aufwendungen einer empfängnisunfähigen (unfruchtbaren) Frau für eine heterologe künstliche Befruchtung durch In-vitro-Fertilisation sind daher als außergewöhnliche Belastung (Krankheitskosten) auch dann zu berücksichtigen, wenn die Frau in einer gleichgeschlechtlichen Partnerschaft lebt. Da die Aufwendungen dazu dienen, die Fertilitätsstörung der Steuerpflichtigen auszugleichen, sind sie als insgesamt auf dieses Krankheitsbild abgestimmte Heilbehandlung darauf gerichtet, die Störung zu überwinden. Eine Aufteilung der Krankheitskosten kommt insoweit nicht in Betracht.

SWK-JAHRESABO

INKLUSIVE **ONLINEZUGANG**
UND **APP** ZUM HEFT-DOWNLOAD



BESTELLEN SIE JETZT IHR JAHRESABO

Ja, ich bestelle Exemplare

SWK-Jahresabo 2018 inkl. Online Zugang und App

(93. Jahrgang 2018, Heft 1-36)

EUR 348,-

Alle Preise exkl. MwSt. und Versandkosten. Abbestellungen sind nur zum Ende eines Jahrganges möglich und müssen bis spätestens 30. November des Jahres schriftlich erfolgen. Unterbleibt die Abbestellung, so läuft das jeweilige Abonnement automatisch auf ein Jahr und zu den jeweils gültigen Abpreisen weiter. Preisänderung und Irrtum vorbehalten.

Name/Firma Kundennummer

Straße/Hausnummer

PLZ/Ort E-Mail

Telefon (Fax) Newsletter: ja nein

Datum/Unterschrift

Handelsgericht Wien, FB-Nr.: 102235X, ATU 14910701, DVR: 000 2356

Linde Verlag Ges.m.b.H.
Scheydgasse 24
PF 351, 1210 Wien
Tel: 01 24 630-0
Bestellen Sie online unter
www.lindeverlag.at
oder via E-Mail an
office@lindeverlag.at
oder per Fax
01/24 630-53