

# TE Vfgh Erkenntnis 2017/6/14 G336/2016

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 14.06.2017

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

## Norm

B-VG Art7 Abs1 / Gesetz

B-VG Art140 Abs1 / Präjudizialität

B-VG Art140 Abs1 / Prüfungsumfang

EStG 1988 §20 Abs2, §27a Abs1, Abs3, Abs4 Z2

EndbesteuerungsG §1, §2

VfGG §62 Abs1

## Leitsatz

Abweisung eines Gerichtsanspruchs auf Aufhebung der Bestimmungen über ein Abzugsverbot von Anschaffungsnebenkosten für - dem besonderen Steuersatz für Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegende, nicht in einem Betriebsvermögen gehaltene - Wirtschaftsgüter und Derivate; keine verfassungsrechtlichen Bedenken gegen die Ausweitung des im EndbesteuerungsG angeordneten Abzugsverbotes für Werbungskosten auf Anschaffungsnebenkosten angesichts der wirtschaftlichen Gleichwertigkeit der bei der Veräußerung und Anschaffung anfallenden Aufwendungen

## Spruch

Der Antrag wird abgewiesen.

## Begründung

Entscheidungsgründe

### I. Antrag

Mit dem vorliegenden, auf Art140 Abs1 Z1 lita B-VG gestützten Antrag begehrt das Bundesfinanzgericht, §27a Abs4 Z2 EStG 1988 idF BGBl I 111/2010 als verfassungswidrig aufzuheben.

### II. Rechtslage

Die maßgebliche Rechtslage stellt sich wie folgt dar (die angefochtene Bestimmung ist hervorgehoben):

1. §20 EStG 1988 idF BGBl I 111/2010 lautet auszugsweise:

"8. ABSCHNITT

Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

§20. (1) Bei den einzelnen Einkünften dürfen nicht abgezogen werden:

[...]

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

- nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder
- Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß §27a Abs1 anwendbar ist, in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen."

2. §27a EStG 1988 idF BGBl I 111/2010 lautet auszugsweise:

"Besonderer Steuersatz und Bemessungsgrundlage für Einkünfte aus Kapitalvermögen

§27a. (1) Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen einem besonderen Steuersatz von 25% und sind bei der Berechnung der Einkommensteuer des Steuerpflichtigen weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen (§2 Abs2) zu berücksichtigen, sofern nicht die Regelbesteuerung (Abs5) anzuwenden ist.

(2) Abs1 gilt nicht für

1. Einkünfte aus Darlehen und nicht verbrieften sonstigen Forderungen, denen kein Bankgeschäft zu Grunde liegt;

2. Einkünfte aus

- Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbriefen,
- Anteilscheinen an einem Immobilienfonds im Sinne des Immobilien-Investmentfondsgesetzes sowie an einem ausländischen Immobilienfonds (§42 Abs1 zweiter Satz des Immobilien-Investmentfondsgesetzes) einschließlich der als ausgeschüttet geltenden Erträge,

wenn diese bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher Hinsicht als auch in tatsächlicher Hinsicht keinem unbestimmten Personenkreis angeboten werden;

3. Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters;

4. Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen;

5. Ausgleichszahlungen und Leihgebühren, wenn es sich beim Entleiher (Pensionsnehmer) weder um ein Kreditinstitut noch um eine Zweigstelle im Sinne des §95 Abs2 Z1 litb handelt;

6. Unterschiedsbeträge zwischen der eingezahlten Versicherungsprämie und der Versicherungsleistung im Sinne des §27 Abs5 Z3 oder die realisierte Wertsteigerung aus der Veräußerung des Anspruchs aus dem Versicherungsvertrag.

(3) Als Einkünfte anzusetzen sind:

1. Bei der Überlassung von Kapital (§27 Abs2) die bezogenen Kapitalerträge.

2. Bei realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (§27 Abs3)

a) der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös, dem Einlösungs- oder Abschichtungsbetrag und den Anschaffungskosten, jeweils inklusive anteiliger Stückzinsen;

b) im Falle der Entnahme oder des sonstigen Ausscheidens aus dem Depot (§27 Abs6 Z1 lita) sowie im Falle des Verlusts des Besteuerungsrechts (§27 Abs6 Z1 litb) der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert zum Zeitpunkt der Entnahme oder des sonstigen Ausscheidens bzw. des Eintritts der Umstände, die zum Wegfall des Besteuerungsrechts führen, und den Anschaffungskosten. Zwischen Wegzug und Veräußerung eingetretene Wertminderungen sind höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage bei Wegzug zu berücksichtigen, soweit diese nicht in einem anderen Staat berücksichtigt werden.

c) im Falle der Liquidation (§27 Abs6 Z2) der Unterschiedsbetrag zwischen dem Abwicklungsguthaben und den Anschaffungskosten.

3. Bei Derivaten (§27 Abs4):

a) im Falle des Differenzausgleichs

– beim Empfänger des Differenzausgleichs der Unterschiedsbetrag zwischen diesem und den Anschaffungskosten des Derivats;

– beim Empfänger der Stillhalterprämie oder der Einschüsse (Margins) der Unterschiedsbetrag zwischen der Stillhalterprämie bzw. den Einschüssen (Margins) und dem geleisteten Differenzausgleich;

b) bei Verfall der Option die Stillhalterprämie;

c) im Falle der Veräußerung oder sonstigen Abschichtung der Unterschiedsbetrag gemäß Abs3 Z2; bei sonstiger Abwicklung (Glattstellen) gilt die Stillhalterprämie als Veräußerungserlös.

(4) Für die Anschaffungskosten gilt Folgendes:

1. Bei unentgeltlichem Erwerb sind die Anschaffungskosten des Rechtsvorgängers maßgeblich.

2. Bei Wirtschaftsgütern und Derivaten, auf deren Erträge der besondere Steuersatz gemäß Abs1 anwendbar ist, sind die Anschaffungskosten ohne Anschaffungsnebenkosten anzusetzen. Dies gilt nicht für in einem Betriebsvermögen gehaltene Wirtschaftsgüter und Derivate.

3. Bei allen in einem Depot befindlichen Wirtschaftsgütern und Derivaten im Sinne des §27 Abs3 und 4 mit derselben Wertpapierkennnummer ist bei Erwerb in zeitlicher Aufeinanderfolge der gewogene Durchschnittspreis anzusetzen. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Ermittlung der steuerlichen Anschaffungskosten bei Kapitalmaßnahmen durch Verordnung festzulegen.

(5) Anstelle des besonderen Steuersatzes von 25% kann auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Für die Anrechnung der Kapitalertragsteuer und die Berücksichtigung des Alleinverdienerabsetzbetrages oder des Kinderabsetzbetrages ist §97 Abs2 maßgeblich. Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz gemäß Abs1 unterliegen, ausgeübt werden.

(6) Die Abs1 bis 5 gelten auch für Einkünfte aus der Überlassung von Kapital, aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und aus Derivaten von natürlichen Personen, soweit diese zu den Einkünften im Sinne des §2 Abs3 Z1 bis 4 gehören."

3. §1 und §2 Endbesteuerungsgesetz idFBGBl 201/1996 lauten:

"ABSCHNITT I

Steuerabgeltung bei bestimmten Einkünften aus Kapitalvermögen und sonstigem Vermögen durch Abzug von Kapitalertragsteuer

§1. (1) Es ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß bei der Besteuerung

1. von Einkünften aus Kapitalvermögen (§27 des Einkommensteuergesetzes 1988), und zwar von

a) Kapitalerträgen aus Geldeinlagen bei Banken und sonstigen Forderungen gegenüber Banken (§1 des Kreditwesengesetzes), denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt,

b) Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren, wenn sich die kuponanzahlende Stelle im Inland befindet,

c) Kapitalerträgen aus Ausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften auf Gesellschafts- und Genossenschaftsanteile sowie auf Genußrechte,

d) Kapitalerträgen aus Ausschüttungen auf Partizipationskapital im Sinne des Bankwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes,

e) Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften mit Ausnahme der Rückvergütungen gemäß §13 des Körperschaftsteuergesetzes 1988,

f) Zuwendungen jeder Art von Privatstiftungen an Begünstigte und Letztbegünstigte sowie

2. des sonstigen Vermögens (§69 des Bewertungsgesetzes 1955), aus dem die Kapitalerträge im Sinne der Z1 fließen, sowie des Erwerbes dieses Vermögens von Todes wegen die Steuern (Abs2) – soweit diese Kapitalerträge nach der für das Kalenderjahr 1993 geltenden Rechtslage einem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen – mit dem

Kapitalertragsteuerabzug abgegolten sind. Für abzugsfreie Forderungswertpapiere ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß die Abgeltung der Steuern auch dann eintritt, wenn im Wege der kuponanzahlenden Stelle ein Betrag in Höhe dieser Kapitalertragsteuer geleistet wird.

Unter die Steuerabgeltung fallen ab der Veranlagung 1996 Forderungswertpapiere im Sinne des §93 Abs3 Z1 bis 3 nur dann, wenn sie bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden; dies gilt hinsichtlich der Erbschafts- und Schenkungssteuer für Erwerbe von Todes wegen, wenn der Erblasser nach dem 31. Mai 1996 verstorben ist.

(2) Abs1 gilt hinsichtlich

1. Lit. a und b für die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) und Vermögensteuer, soweit die Steuerschuld ab 1. Jänner 1993 entstanden ist, sowie die Erbschafts- und Schenkungssteuer, wenn der Erblasser nach dem 31. Dezember 1992 verstorben ist.

2. Lit. c bis f für die Einkommensteuer, soweit die Steuerschuld ab 1. Jänner 1994 entstanden ist.

(3) Es ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß für natürliche Personen bei Kapitalerträgen im Sinne des Abs1 die Einkommensteuer, soweit die Kapitalerträge nach dem 31. Dezember 1993 zugeflossen sind, auch dann mit dem Kapitalertragsteuerabzug oder mit einem im Wege der kuponanzahlenden Stelle geleisteten Betrag in Höhe der Kapitalertragsteuer (Abs1 letzter Satz) abgegolten sind, wenn sie zu den Betriebseinnahmen gehören.

(4) Die Kapitalertragsteuer für Kapitalerträge im Sinne des Abs1 ist mit einem einheitlichen Satz festzusetzen. Sie darf nicht weniger als 20% und nicht mehr als die Hälfte des für das betreffende Jahr bei der Einkommensteuer geltenden höchsten Steuersatzes betragen.

(5) Es ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß die einbehaltene Kapitalertragsteuer insoweit erstattet wird, als sich aus der Anwendung des für die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) jeweils geltenden Steuertarifs auf das Einkommen eine niedrigere Steuer ergäbe. Dabei ist das Ausmaß der Steuererstattung bei einem unterhaltsberechtigten Steuerpflichtigen um die steuerliche Abgeltung der Unterhaltsverpflichtungen zu kürzen. Ferner ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß bei der Erstattung der für 1993 einbehaltenen Kapitalertragsteuer der für 1994 geltende Einkommensteuertarif anzuwenden ist.

§2. (1) Es ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß für Kapitalerträge und Vermögen, für die eine Abgeltung der Steuern (§1 Abs2 Z1) eintritt, bei der Ermittlung des Einkommens (§2 Abs2 des Einkommensteuergesetzes 1988, §7 Abs2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), des Einkommens für Zwecke der Erstattung (§1 Abs5), des Gesamtvermögens (§76 des Bewertungsgesetzes 1955) und des Erwerbes von Todes wegen (§20 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955) Werbungskosten, Schulden und Lasten nicht berücksichtigt werden.

(2) Es ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß für Kapitalerträge, die zu den Betriebseinnahmen gehören und für die eine Abgeltung der Einkommensteuer eintritt (§1 Abs3), bei der Ermittlung des Einkommens (§2 Abs2 des Einkommensteuergesetzes 1988) Betriebsausgaben nicht berücksichtigt werden."

4. §1 und §2 Abs1 Endbesteuerungsgesetz idFBGBl I 103/2015 lauten:

"ABSCHNITT I

Steuerabgeltung bei bestimmten Einkünften aus Kapitalvermögen und sonstigem Vermögen durch Abzug von Kapitalertragsteuer

§1. (1) Es ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß bei der Besteuerung

1. von Einkünften aus Kapitalvermögen (§27 des Einkommensteuergesetzes 1988), und zwar von

a) Kapitalerträgen aus Geldeinlagen bei Banken und sonstigen Forderungen gegenüber Banken (§1 des Bankwesengesetzes), denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt,

b) Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren, wenn sich die kuponanzahlende Stelle im Inland befindet,

c) Kapitalerträgen aus Ausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften oder Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften auf Gesellschafts- und Genossenschaftsanteile sowie auf Genußrechte,

- d) Kapitalerträgen aus Ausschüttungen auf Partizipationskapital im Sinne des Bankwesengesetzes oder des Versicherungsaufsichtsgesetzes,
- e) Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften mit Ausnahme der Rückvergütungen gemäß §13 des Körperschaftsteuergesetzes 1988,
- f) Zuwendungen jeder Art von Privatstiftungen an Begünstigte und Letztbegünstigte,
- g) Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen (§27 Abs3 des Einkommensteuergesetzes 1988),
- h) Einkünften aus Derivaten (§27 Abs4 des Einkommensteuergesetzes 1988) sowie

2. des sonstigen Vermögens (§69 des Bewertungsgesetzes 1955), aus dem die Kapitalerträge im Sinne der Z1 fließen, sowie des Erwerbes dieses Vermögens von Todes wegen die Steuern (Abs2) mit dem Kapitalertragsteuerabzug abgegolten sind. Für abzugsfreie Forderungswertpapiere ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß die Abgeltung der Steuern auch dann eintritt, wenn im Wege der kupon auszahlenden Stelle ein Betrag in Höhe dieser Kapitalertragsteuer geleistet wird.

Unter die Steuerabgeltung fallen Einkünfte aus Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbriefen, einschließlich Derivate sowie Einkünfte aus Anteilscheinen und Anteilen an einem §40 oder §42 des Immobilien-Investmentfondsgesetz unterliegenden Gebilde nur dann, wenn diese bei ihrer Begebung sowohl in rechtlicher als auch in tatsächlicher Hinsicht einem unbestimmten Personenkreis angeboten werden; dies gilt hinsichtlich der Erbschafts- und Schenkungssteuer für Erwerbe von Todes wegen, wenn der Erblasser nach dem 31. Mai 1996 verstorben ist.

Es können bundesgesetzliche Ausnahmen von der Abgeltungswirkung vorgesehen werden, wenn die dem Kapitalertragsteuerabzug zugrunde liegenden steuerlichen Werte nicht den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechen.

(2) Abs1 gilt hinsichtlich

- 1. Lit. a und b für die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) und Vermögensteuer, soweit die Steuerschuld ab 1. Jänner 1993 entstanden ist, sowie die Erbschafts- und Schenkungssteuer, wenn der Erblasser nach dem 31. Dezember 1992 verstorben ist.
- 2. Lit. c bis f für die Einkommensteuer, soweit die Steuerschuld ab 1. Jänner 1994 entstanden ist.
- 3. Lit. g und h für die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer), soweit die Steuerschuld ab 1. April 2012 entstanden ist.

(3) Es ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß für natürliche Personen bei Kapitalerträgen im Sinne des Abs1 Z1 lita bis f die Einkommensteuer, soweit die Kapitalerträge nach dem 31. Dezember 1993 zugeflossen sind, auch dann mit dem Kapitalertragsteuerabzug oder mit einem im Wege der kupon auszahlenden Stelle geleisteten Betrag in Höhe der Kapitalertragsteuer (Abs1 vorletzter Satz) abgegolten sind, wenn sie zu den Betriebseinnahmen gehören.

(4) Die Kapitalertragsteuer für Kapitalerträge im Sinne des Abs1 darf nicht weniger als 20% und nicht mehr als 27,5% betragen.

(5) Es ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß die einbehaltene Kapitalertragsteuer insoweit erstattet wird, als sich aus der Anwendung des für die Einkommensteuer (Körperschaftsteuer) jeweils geltenden Steuertarifs auf das Einkommen eine niedrigere Steuer ergäbe. Dabei ist das Ausmaß der Steuererstattung bei einem unterhaltsberechtigten Steuerpflichtigen um die steuerliche Abgeltung der Unterhaltsverpflichtungen zu kürzen. Ferner ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß bei der Erstattung der für 1993 einbehaltenen Kapitalertragsteuer der für 1994 geltende Einkommensteuertarif anzuwenden ist.

§2. (1) Es ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß für Kapitalerträge und Vermögen, für die eine Abgeltung der Steuern (§1 Abs2) eintritt, bei der Ermittlung des Einkommens (§2 Abs2 des Einkommensteuergesetzes 1988, §7 Abs2 des Körperschaftsteuergesetzes 1988), des Einkommens für Zwecke der Erstattung (§1 Abs5), des Gesamtvermögens (§76 des Bewertungsgesetzes 1955) und des Erwerbes von Todes wegen (§20 des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes 1955) Werbungskosten, Schulden und Lasten nicht berücksichtigt werden.

(2) Es ist bundesgesetzlich vorzusehen, daß für Kapitalerträge, die zu den Betriebseinnahmen gehören und für die eine Abgeltung der Einkommensteuer eintritt (§1 Abs3), bei der Ermittlung des Einkommens (§2 Abs2 des Einkommensteuergesetzes 1988) Betriebsausgaben nicht berücksichtigt werden."

### III. Antragsvorbringen und Vorverfahren

#### 1. Dem Antrag liegt folgender Sachverhalt zugrunde:

Der Beschwerdeführer vor dem Bundesfinanzgericht erklärte im Rahmen der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2013 u.a. (ausländische) Einkünfte aus Kapitalvermögen iHv € 8.326,65. Bei der Ermittlung dieser Einkünfte setzte der Beschwerdeführer neben Anschaffungskosten auch Anschaffungsnebenkosten (Wertpapiertransaktionskosten iHv € 1.052,52) einkünftemindernd an. Die Geltendmachung dieser Anschaffungsnebenkosten wurde vom zuständigen Finanzamt unter Verweis auf §27a Abs4 Z2 EStG 1988 nicht anerkannt. Bei der Behandlung der dagegen erhobenen Beschwerde sind beim Bundesfinanzgericht Bedenken ob der Verfassungsmäßigkeit der in §27a Abs4 Z2 EStG 1988 vorgesehenen Nichtanerkennung von Anschaffungsnebenkosten entstanden.

2. Das Bundesfinanzgericht legt die Bedenken, die es zur Antragstellung beim Verfassungsgerichtshof bestimmt haben, wie folgt dar:

2.1. Das Werbungskostenabzugsverbot des §20 Abs2 EStG 1988 sei durch das Endbesteuerungsgesetz für taxativ aufgezählte laufende Kapitalerträge verfassungsrechtlich abgesichert und in diesem Maße einer Prüfung durch den Verfassungsgerichtshof entzogen. Für das Abzugsverbot von Anschaffungsnebenkosten gemäß §27a Abs4 Z2 EStG 1988 gelte dieser Umstand nicht, weshalb die Bestimmung nach Ansicht des Bundesfinanzgerichtes einer verfassungsgerichtlichen Kontrolle zugänglich sei.

Dem aus dem Gleichheitssatz abgeleiteten Leistungsfähigkeitsprinzip sowie dem objektiven Nettoprinzip zu Folge werde im Einkommensteuerrecht der periodisch erzielte Zuwachs an persönlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, der in dem am Markt erzielten (Rein-)Einkommen zum Ausdruck komme, erfasst. Daher seien die zur Erzielung des Einkommens getätigten Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Da das Abzugsverbot eine Besteuerung bewirke, die nicht der tatsächlichen Leistungsfähigkeit entspreche, bedürfe eine Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips einer besonderen sachlichen Rechtfertigung, zumal eine solche Durchbrechung in Konstellationen, in denen faktisch Verluste erzielt würden, zur Besteuerung von Einkünften führe, die in realita nicht erzielt worden seien.

Die Materialien zum Budgetbegleitgesetz 2011 (vgl. die Erläut. zur RV 981 BlgNR 24. GP, 123) versuchten lediglich die unterschiedliche Behandlung von betrieblichen und außerbetrieblichen Anschaffungsnebenkosten zu rechtfertigen: Der Ansatz der Anschaffungskosten ohne Anschaffungsnebenkosten für nicht in einem Betriebsvermögen gehaltene Wirtschaftsgüter und Derivate werde vom Gesetzgeber damit begründet, dass mit dem Ausschluss eine Umgehung des in §20 Abs2 zweiter Teilstrich EStG 1988 vorgesehenen Abzugsverbotes für Aufwendungen und Ausgaben iZm Einkünften, die dem 25%igen Steuersatz unterliegen, verhindert werde. Es sei nicht nachvollziehbar, weswegen die Gefahr der Umgehung lediglich im außerbetrieblichen Bereich bestehen solle, zumal das Abzugsverbot des §20 Abs2 EStG 1988 für beide Bereiche gelte.

Dem Argument, dass die Absetzbarkeit von Anschaffungsnebenkosten im betrieblichen Bereich dem "Gleichklang zwischen Steuerbilanz und UGB-Bilanz" diene, könne nicht gefolgt werden, zumal (bloße) Praktikabilitätsüberlegungen die unterschiedliche Behandlung nicht zu rechtfertigen vermögen. Im Übrigen bewirke auch das Abzugsverbot des §20 Abs2 EStG 1988 eine Abweichung von der UGB-Bilanz.

Letztlich sei anzumerken, dass im Rahmen der durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012 (BGBl I 22/2012) eingeführten Immobilienertragsteuer Anschaffungsnebenkosten auch im außerbetrieblichen Bereich absetzbar seien (vgl. die Erläut. zur RV 1680 BlgNR 24. GP, 9).

2.2. Im Hinblick auf den Aufhebungsumfang führt das Bundesfinanzgericht aus, dass es für das beim Bundesfinanzgericht anhängige Verfahren "notwendig und ausreichend" sei, §27a Abs4 Z2 EStG 1988 zur Gänze aufzuheben. Aus dem Umstand, dass der Gesetzgeber Anschaffungsnebenkosten von der Abzugsfähigkeit im außerbetrieblichen Bereich ausgenommen habe, sei zu schließen, dass die Anschaffungsnebenkosten einen Teil der Anschaffungskosten darstellten. Im Falle der Aufhebung (lediglich) des §27a Abs4 Z2 zweiter Satz EStG 1988 wäre eine Absetzung von Anschaffungsnebenkosten neben dem außerbetrieblichen auch im betrieblichen Bereich verwehrt. Die – vom Bundesfinanzgericht als bedenklich erachtete – Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips wäre insoweit noch weitreichender.

3. Die Bundesregierung hat eine Äußerung erstattet, in der sie beantragt, der Verfassungsgerichtshof wolle den Antrag des Bundesfinanzgerichtes zurückweisen, in eventu abweisen.

3.1. Zur Rechtslage und zu den Prozessvoraussetzungen führt die Bundesregierung im Wesentlichen Folgendes aus:

Im Beschwerdefall vor dem Bundesfinanzgericht sei die Nichtanerkennung von Anschaffungsnebenkosten gemäß § 27a Abs 4 Z 2 EStG 1988 bei der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 2013 strittig. Das Bundesfinanzgericht habe die Aufhebung des "§ 27a Abs 4 Z 2 EStG 1988 (BGBl Nr 400/1988 zuletzt geändert durch BGBl I Nr 163/2015)" beantragt und die Bestimmung in der Fassung BGBl I 118/2015 (Steuerreformgesetz 2015/2016) wiedergegeben. Für die Einkommensteuerveranlagung 2013 sei jedoch § 27a Abs 4 Z 2 EStG 1988 idF BGBl I 111/2010 (Budgetbegleitgesetz 2011) maßgebend. Es sei daher weder aus dem Spruch noch aus der Begründung des Antrages mit hinreichender Deutlichkeit erkennbar, hinsichtlich welcher gesetzlichen Bestimmung vom Bundesfinanzgericht die Aufhebung begehrt werde. Die Bundesregierung beantragt daher gestützt auf § 62 Abs 1 VfGG die Zurückweisung des Antrages des Bundesfinanzgerichtes mangels hinreichender Deutlichkeit der zur Aufhebung beantragten Fassung der angefochtenen Bestimmung.

3.2. Den im Antrag erhobenen Bedenken tritt die Bundesregierung wie folgt entgegen:

"1. Grundzüge der Besteuerung von Kapitalvermögen

Dem Grunde nach umfasst die Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen – anders als noch vor dem Budgetbegleitgesetz 2011 (BBG 2011) – nicht nur die 'Früchte' sondern auch die Substanz aus Kapitalvermögen und Derivaten. Zu einer Einbeziehung von realisierten Wertsteigerungen in die Besteuerung kam es insbesondere aus systematischen Überlegungen, weil aufgrund der Komplexität der entwickelten Finanzierungsprodukte oftmals eine Trennung von 'Früchten' und Substanz faktisch nicht mehr möglich war. Dass die Grenze zwischen 'Früchten und Stamm' der Kapitalanlagen durch die Entwicklung neuer Finanzprodukte immer mehr verschwimmt, hat auch der Verfassungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 16. Juni 2011 bestätigt. [FN 4 VfSlg 19.412/2011.]

Für wesentliche Teile des Kapitalvermögens kam im beschwerdegegenständlichen Jahr ein besonderer Steuersatz von 25% zur Anwendung. § 27a Abs 2 EStG 1988 stellt einen Ausnahmekatalog vom besonderen Steuersatz auf; diese Einkünfte werden mit dem allgemeinen Tarif besteuert.

Bei den Kapitaleinkünften, die dem besonderen Steuersatz unterliegen, wird die Steuer bei einem entsprechenden Inlandsbezug des Abzugsverpflichteten (inländischer Schuldner, inländische auszahlende Stelle, inländische depotführende Stelle) durch Kapitalertragsteuerabzug (KESt-Abzug) erhoben. Die Kapitalertragsteuer entfaltet idR Abgeltungswirkung, dh eine Aufnahme der Einkünfte aus Kapitalvermögen in die Steuererklärung ist nicht verpflichtend notwendig. Da es bei ausländischen Kapitaleinkünften zu keinem KESt-Abzug kommt, sind diese Einkünfte im Rahmen der Veranlagung zu erklären und können ebenso mit den besonderen Steuersätzen besteuert werden.

Zwar gilt auch im betrieblichen Bereich der besondere Steuersatz, allerdings gibt es Unterschiede hinsichtlich Bemessungsgrundlage, Verlustausgleich und Inkrafttreten. Ein wesentlicher Unterschied besteht auch in der Reichweite der Abgeltungswirkung: Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen und Derivaten müssen – selbst wenn Kapitalertragsteuer abgezogen wurde – veranlagt werden; eine Abgeltungswirkung besteht nicht. Eine Abgeltungswirkung besteht somit im betrieblichen Bereich lediglich für die Einkünfte aus der Überlassung von Kapital.

§ 97 Abs 2 EStG 1988 erlaubt dem Steuerpflichtigen, einzelne abgegoltene Kapitaleinkünfte in die Veranlagung – unter Wahrung des besonderen Steuersatzes – aufzunehmen (zB für Zwecke des Verlustausgleichs oder zum Ansatz der tatsächlichen Anschaffungskosten). Von der Veranlagungsoption zu unterscheiden ist die Regelbesteuerungsoption. Bei Ausübung von Letzterer erfolgt nämlich die Einbeziehung der Kapitaleinkünfte in die progressiv besteuerten Einkünfte.

§ 20 Abs 2 EStG 1988 sieht ein Abzugsverbot für Aufwendungen und Ausgaben vor, die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit Einkünften stehen, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs 1 EStG 1988 anwendbar ist. Für sämtliche Einkünfte, die dem besonderen Steuersatz unterliegen, dürfen danach weder im betrieblichen noch im außerbetrieblichen Bereich unmittelbar damit im Zusammenhang stehende Aufwendungen und Ausgaben abgezogen werden (wie zB Fremdfinanzierungskosten oder Depotführungskosten). Dies gilt auch, wenn die Einkünfte aufgrund der Regelbesteuerungsoption des § 27a Abs 5 EStG 1988 mit dem allgemeinen Steuertarif besteuert

werden. Der Abzug von Aufwendungen und Ausgaben steht lediglich für jene Einkünfte zu, die gemäß §27a Abs2 EStG 1988 keinem besonderen Steuersatz unterliegen, sowie generell für unter§7 Abs3 KStG 1988 fallende Körperschaften. Dieses Abzugsverbot ist durch das Endbesteuerungsgesetz vorgegeben und wurde vom Verfassungsgerichtshof auch für den Fall der Ausübung der Regelbesteuerungsoption bereits bestätigt. [FN 5 VfSlg 18.783/2009.]

Die Banken haben die Anschaffungskosten des Kapitalvermögens evident zu halten, um den KESt-Abzug auch bei Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen durchführen zu können. Diese Verpflichtung wurde vom Verfassungsgerichtshof als verfassungskonform bestätigt. [FN 6 Vgl. nochmals VfSlg 19.412/2011.] Es bestehen jedoch in diesem Zusammenhang Erleichterungen für die Kapitalertragsteuerabzugsverpflichteten. So können diese beim KESt-Abzug grundsätzlich davon ausgehen, dass die Kapitalanlage im Privatvermögen gehalten wird ('Privatvermögensvermutung'). Daher berücksichtigt die Bank grundsätzlich keine Nebenkosten bei den Anschaffungskosten. Diese können im betrieblichen Bereich nur im Zuge einer Veranlagung berücksichtigt werden.

[...]

#### 4. Das Abzugsverbot von Anschaffungsnebenkosten gemäß §27a Abs4 Z2 EStG 1988

Das Bundesfinanzgericht führt aus, dass das Werbungskostenabzugsverbot des §20 Abs2 EStG 1988 durch das Endbesteuerungsgesetz für taxativ aufgezählte laufende Kapitalerträge verfassungsrechtlich abgesichert und in diesem Maße einer Prüfung des Verfassungsgerichtshofes entzogen sei. Für das Abzugsverbot von Anschaffungsnebenkosten gemäß §27a Abs4 Z2 EStG 1988 gelte dieser Umstand jedoch nicht, weswegen diese Bestimmung einer verfassungsrechtlichen Kontrolle zugänglich sei. Dies ist zutreffend, allerdings kann nach Ansicht der Bundesregierung das Verbot des Ansatzes von Anschaffungsnebenkosten nicht losgelöst vom Abzugsverbot für Werbungskosten gesehen werden. Um im Folgenden die Verfassungsmäßigkeit des §27a Abs4 Z2 EStG 1988 besser darstellen zu können, soll zunächst eine Abgrenzung der Werbungskosten zu den Anschaffungsnebenkosten vorgenommen werden. In weiterer Folge soll das durch das Endbesteuerungsgesetz verfassungsrechtlich abgesicherte Werbungskostenabzugsverbot näher erläutert werden.

##### 4.1. Werbungskosten bei Einkünften aus Kapitalvermögen

Als 'Werbungskosten' werden im EStG 1988 jene Aufwendungen bezeichnet, die im Bereich der außerbetrieblichen Einkunftsarten anfallen und gemäß §16 Abs1 EStG 1988 'Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen' sind. [FN 8 Siehe Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG13, §16 Tz 1 ff.] Zur Reichweite bzw. zum Charakter der Werbungskosten wird sowohl im Schrifttum als auch in der – mittlerweile ständigen – Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die Rechtsansicht vertreten, dass ein Veranlassungszusammenhang zwischen der Einkünfteerzielung und den Aufwendungen bestehen muss, damit diese als Werbungskosten eingestuft werden. [FN 9 Vgl. VwGH 28.05.2015, 2012/15/0104, mWN.]

Im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen gemäß §27 EStG 1988 sind die Einkunftstatbestände für Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und für Einkünfte aus Derivaten gemäß §27 Abs3 und 4 EStG 1988 weitgehend derart definiert, dass die Erfüllung des Tatbestandes durch einen einmaligen Akt stattfindet. In diesen Fällen findet die Einkünfteerzielung somit nicht laufend statt, sondern durch einen einzigen Realisierungsakt, etwa durch die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes oder eines Derivates gemäß §27 Abs3 und 4 EStG 1988. Hier kommen daher primär solche Aufwendungen als Werbungskosten in Betracht, die durch diesen spezifischen, gesetzlich definierten, Realisierungsakt veranlasst sind. Dies betrifft sämtliche Spesen oder Gebühren, die für die Vornahme bzw. Durchführung des Realisierungsaktes anfallen, wie etwa die (Kommissions-)Gebühren des Finanzdienstleisters selbst (etwa der Bank oder des Brokers) oder die (Teil-)Ausführungs- und Börsengebühren des jeweiligen Handelsplatzes. [FN 10 Vgl. allgemein Vock in Jakom EStG9, §20 Rz 93.]

Diese genannten Aufwendungen, die aufgrund des Veranlassungszusammenhanges mit den erzielten Einkünften aus Kapitalvermögen Werbungkosteneigenschaft haben, unterliegen gemäß §20 Abs2 EStG 1988 einem verfassungsrechtlich abgesicherten Abzugsverbot, wenn auf die Einkünfte aus Kapitalvermögen der besondere Steuersatz (25 %) gemäß §27a Abs1 EStG 1988 anwendbar ist.

##### 4.2. Anschaffungsnebenkosten bei Einkünften aus Kapitalvermögen

Die Relevanz der Anschaffungskosten als Bewertungsmaßstab ergibt sich im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen über die Ermittlung der Einkünfte als



Bemessungsgrundlage für die Besteuerung. Nach §27a Abs3 Z2 EStG 1988 sind als Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen nur Unterschiedsbeträge zwischen dem Realisierungswert (etwa Veräußerungserlös, Einlöschungsbetrag, gemeiner Wert bei Wegzug usw.) und den Anschaffungskosten des derart realisierten Wirtschaftsgutes anzusetzen. Dies gilt gemäß §27a Abs3 Z3 EStG 1988 auch für vergleichbare Realisierungsvorgänge bei Einkünften aus Derivaten.

Welche Aufwendungen als Anschaffungskosten anzusehen sind, ergibt sich auch im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen aufgrund der allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätze. Auch hier gilt somit, dass sich der steuerliche und der unternehmensrechtliche Anschaffungskostenbegriff grundsätzlich entsprechen. [FN 11 Siehe weiterführend Doralt/Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG13, §6 Tz 64 ff.] Unter Verweis auf die Bestimmung des §203 Abs2 des Unternehmensgesetzbuches (UGB) sind daher als Anschaffungskosten jene Aufwendungen anzusehen, 'die geleistet werden, um einen Vermögensgegenstand zu erwerben und ihn in einen betriebsbereiten Zustand zu versetzen', soweit eine entsprechende Zuordenbarkeit gegeben ist. Zu den Anschaffungskosten gehören daher zunächst sämtliche durch den entgeltlichen Erwerb eines Wirtschaftsgutes unmittelbar veranlassten Aufwendungen (etwa der Kaufpreis).

Neben diesen Aufwendungen gehören zu den Anschaffungskosten weiters u[a] die Nebenkosten der Anschaffung, die als Anschaffungsnebenkosten bezeichnet werden. Dies sind jene Aufwendungen, die in einem unmittelbaren zeitlichen und kausalen Zusammenhang mit der Anschaffung des Wirtschaftsgutes stehen (etwa Vertragserrichtungskosten oder Gebühren). [FN 12 Siehe mwN Doralt/ Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG13, §6 Tz 69.]

Im Bereich der Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und aus Derivaten gemäß §27 Abs3 und 4 EStG 1988 stellen somit sämtliche Aufwendungen, die unmittelbar durch die Anschaffung eines Wirtschaftsgutes oder eines Derivates gemäß §27 Abs3 und 4 EStG 1988 veranlasst sind, Anschaffungsnebenkosten dieses Wirtschaftsgutes dar. Dies betrifft ebenso wie bei den Werbungskosten anlässlich der Einkünfteerzielung sämtliche Spesen oder Gebühren, die für die Vornahme bzw. Durchführung des Anschaffungsvorganges anfallen, wie etwa die (Kommissions-)Gebühren des Finanzdienstleisters selbst (etwa der Bank oder des Brokers) oder die (Teil-)Ausführungs- und Börsengebühren des jeweiligen Handelsplatzes, weiters Kosten, die einen unmittelbaren Bezug zu dem angeschafften Wirtschaftsgut aufweisen (etwa der Ausgabeaufschlag bei Investmentfonds oder produktspezifische Vertriebsprovisionen). [FN 13 Vgl. allgemein Marschner in Jakom, EStG9, §27a Rz 33.]

Zusammenfassend kann daher festgehalten werden, dass Werbungskosten jene Aufwendungen sind, die bei der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes oder eines Derivates anfallen und Anschaffungsnebenkosten jene Aufwendungen sind, die bei der Anschaffung eines solchen Wirtschaftsgutes oder Derivates angefallen sind. Wirtschaftlich handelt es sich jedoch um die gleiche Kategorie von Aufwendungen.

#### 4.3. Verfassungsrechtlich zulässiges Abzugsverbot für Werbungskosten gemäß §20 Abs2 EStG 1988

Das Werbungskostenabzugsverbot für sämtliche sondersteuersatzbesteuerte Kapitalerträge ist verfassungsrechtlich in §2 Abs1 Endbesteuerungsgesetz abgesichert. [FN 14 Dies gilt gemäß §2 Abs2 Endbesteuerungsgesetz für Betriebsvermögen gleichermaßen.] Seit dem Bundesverfassungsgesetz, mit dem das Endbesteuerungsgesetz geändert wird (BGBl I Nr 103/2015), sind nunmehr mit Wirkung ab der Veranlagung 2012 auch Kapitalerträge gemäß §27 Abs3 und 4 EStG 1988 (Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und aus Derivaten) vom Endbesteuerungsgesetz mitumfasst. Aufgrund dieser Gesetzesanpassung ist der Werbungskostenabzug auch für Aufwendungen, die mit Kapitalerträgen iSd §27 Abs3 und 4 EStG 1988 in Zusammenhang stehen, verfassungsrechtlich ausgeschlossen. Dieses erweiterte Werbungskostenabzugsverbot galt bereits für den im Beschwerdefall vor dem Bundesfinanzgericht maßgebenden Sachverhalt. Aus diesem Grund entbehrt das in der Literatur vorgebrachte Argument, dass eine etwaige Verfassungswidrigkeit des Werbungskostenabzugsverbots im Zusammenhang mit Einkünften gemäß §27 Abs3 und 4 EStG 1988 auf das Ansatzverbot des §27a Abs4 EStG 1988 durchschlägt, jedenfalls seit der Änderung des Endbesteuerungsgesetzes einer rechtlichen Grundlage. [FN 15 Nach Ansicht der Bundesregierung war allerdings bereits vor der Änderung des Endbesteuerungsgesetzes im Jahr 2015 das Werbungskostenabzugsverbot für die genannten Kapitalerträge verfassungskonform. Wie der VfGH selbst in seiner Entscheidung VfSlg 19.412/2011 festgehalten hat, verschwimmen bei den Kapitalprodukten immer wieder die Unterschiede zwischen 'Früchten' und Substanz. Um das verfassungsrechtliche Erfordernis des Werbungskostenabzugsverbotes für die 'Früchte' aus Kapitalvermögen lückenlos umsetzen zu können, war es

erforderlich, auch für Erträge aus der Substanz ein Abzugsverbot vorzusehen, zumal auch für diese Ertragskategorie dieselben Überlegungen gelten, die auch für das ursprüngliche Werbungskostenabzugsverbot im Endbesteuerungsgesetz gegolten haben; vgl. dazu Doralt/Mayr in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG16, §27a Tz 138, mwN.]

Historischer Hintergrund des Endbesteuerungsgesetzes war die Erwägung, bestimmte Kapitalanlagen, die bis dahin weitgehend einer Besteuerung entzogen waren, einer einheitlichen Abzugssteuer zu unterwerfen. Diese Abzugssteuer sollte durch eine Abgeltungswirkung (Endbesteuerungswirkung) zu Vereinfachungen sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Finanzverwaltung führen. Zudem sollte das System, das auf die Abzugsverpflichtung von Dritten aufbaut, möglichst einfach ausgestaltet und administrierbar sein. Im Austausch für den niedrigen Steuersatz und zur leichteren Administrierbarkeit für die Abzugsverpflichteten wurde ein Besteuerungssystem gewählt, dass die Berücksichtigung von Aufwendungen ausschließt. [FN 16 Vgl. dazu auch Sutter/Pfau, ÖStZ2009, 513.] Insbesondere sei in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass bei Kapitalvermögen Werbungskosten und Schulden kaum anfallen, weshalb der (niedrige) einheitliche Abgeltungssatz es rechtfertigt, diese nicht zu berücksichtigen. Lediglich in Zusammenhang mit sehr hohen Kapitaleinkünften seien hohe (Fremdfinanzierungs-)Aufwendungen üblich und diese Anleger ziehen ohnehin die größten Vorteile aus dem Endbesteuerungssystem, weshalb auch unter diesem Gesichtspunkt das Abzugsverbot gerechtfertigt erscheint. [FN 17 Siehe ErlRV 810 BlgNR 25. GP 8.]

In der Literatur wurde zudem vertreten, dass der Zweck des Abzugsverbots auch darin liege, natürliche Personen vor aufwändigen und daher besonders riskanten Investitionen in endbesteuerte Finanzanlagen ab[zuh]alten und die Risikoaversion durch eine ertragsteuerliche Nichtverwertbarkeit von Aufwendungen zu erhöhen; dadurch würde die Durchbrechung des Nettoprinzips für Privatanleger ebenso durch ein Lenkungsziel sachlich gerechtfertigt. [FN 18 Beiser, RdW 2006/430, 471; Doralt/Kofler, EStG11 §20 Tz 159/2.]

#### 4.4. Übertragung der Wertungen des Endbesteuerungsgesetzes auf Anschaffungsnebenkosten

Bereits aufgrund der Darstellung des Charakters und des Umfangs des Werbungskosten- und Anschaffungsnebenkostenbegriffes bzw. der konkreten Fallkategorien bei den Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß §27 EStG 1988 wird erkennbar, dass ein singuläres Abzugsverbot für Werbungskosten, wie es in der Bestimmung des §20 Abs2 EStG 1988 vorgesehen ist, zu einer systembedingten Schiefelage dieser beiden Kategorien von Aufwendungen führt. Dies deshalb, weil dann Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung als Anschaffungsnebenkosten gelten und sich daher steuerlich auswirken, während andere Aufwendungen im Zusammenhang mit der Einkünfteerzielung aufgrund ihrer Eigenschaft als Werbungskosten dem Abzugsverbot unterliegen und sich damit nicht steuerlich auswirken können. Dies obwohl zwischen den beiden Kategorien von Aufwendungen wirtschaftlich grundsätzlich kein Unterschied besteht.

Die durch eine Ansatzmöglichkeit von Anschaffungsnebenkosten entstehende Schiefelage würde falsche steuerliche Anreize setzen, weil sie die Steuerpflichtigen und aufgrund deren Interessenslage automatisch auch die an den Realisierungsvorgängen direkt beteiligten Stellen (die Abzugsverpflichteten gemäß §95 Abs2 EStG 1988) zu einer Umgehung des Abzugsverbotes verleiten würde, indem Aufwendungen, die im Zusammenhang mit diesen Wirtschaftsgütern anfallen, eher anschaffungsbezogen ausgestaltet werden.

Die Gründe, die den Verfassungsgesetzgeber veranlasst haben, im Endbesteuerungsgesetz ein Abzugsverbot für Werbungskosten vorzusehen – nämlich der begünstigte Steuersatz und der Umstand, dass bei Kapitalvermögen in der Regel eher geringere Aufwendungen anfallen (siehe dazu Punkt 4.3.) – treffen daher genauso für Anschaffungsnebenkosten zu. Dies kann auch an dem den Beschwerdefall vor dem Bundesfinanzgericht zugrundeliegenden Sachverhalt gezeigt werden:

Der Steuerpflichtige erzielte Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von EUR 9.379,17. Diese wurden 'brutto' mit 25% besteuert, wodurch eine Steuer von EUR 2.344,79 anfiel. Würden die Kapitalerträge dem progressiven Steuersatz mit Berücksichtigung der Anschaffungsnebenkosten unterliegen, dann hätte der Steuerpflichtige unter Anwendung des 50%igen-Grenzsteuersatzes eine Steuer in Höhe EUR 4.163,33 entrichten müssen. Trotz Nichtberücksichtigung der Anschaffungsnebenkosten beträgt der Steuersatz auf die Kapitalerträge lediglich 28,16 % und damit jedenfalls weniger als bei jeder Tarifsteuerstufe ab einem Einkommen über 11.000 Euro im Jahr angefallen wäre. Der Beschwerdeführer ist somit durch die Anwendung des besonderen Steuersatzes wesentlich bessergestellt, als wenn die Kapitalerträge

dem progressiven Tarif unterliegen würden. Durch den begünstigten Steuersatz und den Abzug von Werbungskosten oder Anschaffungsnebenkosten wäre der Steuerpflichtige in doppelter Hinsicht begünstigt. Dieses Ergebnis wollte der Verfassungsgesetzgeber damals verhindern.

Der einfache Gesetzgeber hat sich daher entschlossen, die Wertungen des Endbesteuerungsgesetzes auf wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte auszudehnen. §27a Abs4 Z2 EStG 1988 orientiert sich folglich an den im Endbesteuerungsgesetz getroffenen Wertungsentscheidungen und lässt den Ansatz von Anschaffungsnebenkosten für Kapitalerträge, für die eine Abgeltungswirkung eintritt, nicht zu. Dadurch soll eine Umgehung des (verfassungsrechtlich vorgesehenen) Werbungskostenabzugsverbotes verhindert werden.

Vor diesem Hintergrund sind auch die Materialien zum BBG 2011 zu sehen, die eine drohende Verlagerung der Aufwendungen auf die Anschaffung als Hauptgrund für die Einführung des Ansatzverbotes der Anschaffungsnebenkosten anführen: [FN 19 ErlRV 981 BlgNR 24. GP 123.]

'Für nicht in einem Betriebsvermögen gehaltene Wirtschaftsgüter und Derivate sieht Abs4 Z2 den Ansatz der Anschaffungskosten ohne Anschaffungsnebenkosten vor. Als Anschaffungsnebenkosten im Zusammenhang mit Wirtschaftsgütern und Derivaten kommen insbesondere Handelsgebühren (trading fees) oder eine rechtliche oder wirtschaftliche Beratung in Betracht. Dieser Ausschluss soll eine Umgehung des im §20 Abs2 zweiter Teilstrich vorgesehenen Abzugsverbotes für Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit Einkünften, die dem 25%igen Steuersatz unterliegen, verhindern (zB Verlagerung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten auf Anschaffungsnebenkosten, etwa durch höhere Gebühren bei Kauf und Verkauf anstatt einer fixen Depotgebühr). Die Anschaffungsnebenkosten stellen gem. §20 Abs2 zweiter Teilstrich nichtabzugsfähige Aufwendungen dar.'

Die in den Gesetzesmaterialien angesprochene Umstellung der Gebührenstruktur ließe sich gerade im Bereich der Einkünfte aus Kapitalvermögen vergleichsweise einfach bewerkstelligen, weil es aus der Sicht der an der Transaktion beteiligten Stellen in der Gesamtbetrachtung keine Rolle spielt, ob sowohl Gebühren für die Anschaffung als auch für die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes (gemäß §27 Abs3 und 4 EStG 1988) oder alternativ in Summe gleich höhere Gebühren nur für Anschaffungsvorgänge verrechnet werden. Aus Liquiditätsgesichtspunkten würde die Einhebung von Transaktionsgebühren für Anschaffungsvorgänge sogar vorteilhafter sein.

Der Ausschluss des Ansatzes von Anschaffungsnebenkosten dient darüber hinaus der Vereinfachung des Kapitalertragsteuerabzugsystems. Für die Abzugsverpflichteten besteht nämlich der Vorteil, dass diese im Rahmen der Steuererhebung auf einheitliche Grundlagen von den Datenprovidern zurückgreifen können. [FN 20 Vgl. Jakom/Marschner, EStG9 2016 §27a Rz 63.] Dies gilt auch bei betrieblichen Kapitalanlagen, weil die Anschaffungsnebenkosten in diesem Fall erst im Rahmen der – ohnehin mangels Abgeltungswirkung durchzuführenden – Veranlagung berücksichtigt werden können (§93 Abs5 erster Teilstrich EStG 1988).

In VfSlg 18.783/2009 hat der Verfassungsgerichtshof es für zulässig erachtet, die vom Endbesteuerungsgesetz vorgegebene Bruttobesteuerung inländischer Kapitalerträge auch auf ausländische Kapitalerträge zu erstrecken. Vom Endbesteuerungsgesetz nicht geforderte einfachgesetzliche Vorschriften können zwar vom Verfassungsgericht am Maßstab des Gleichheitssatzes geprüft werden. Dabei können die Regelungen des Endbesteuerungsgesetzes für die Beurteilung der Verfassungsmäßigkeit allerdings als besonderer (verfassungsgesetzlicher) Vergleichsmaßstab herangezogen werden. Zur Vermeidung von Diskriminierungen und Umgehungsmaßnahmen steht es somit im Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers die Regelung des Endbesteuerungsgesetzes auf andere Sachverhaltskonstruktionen auszudehnen, wenn dadurch die Wertungsentscheidung des Verfassungsgesetzgebers in konsequenter und sachlicher Weise fortgeführt wird. Aus diesem Grund kann nach Ansicht der Bundesregierung vom einfachen Gesetzgeber eine Gleichbehandlung zwischen dem verfassungsrechtlich vorgesehenen Werbungskostenabzugsverbot und dem im Endbesteuerungsgesetz nicht geregelten Ansatzverbot für Anschaffungsnebenkosten vorgesehen werden. Eine solche Gleichbehandlung ist umso mehr gerechtfertigt als durch den Ansatz von Anschaffungsnebenkosten das Werbungskostenabzugsverbot umgangen werden könnte und beide Aufwandskategorien wirtschaftlich gleichwertig sind. Ungeachtet dessen besteht jedoch keine Gleichbehandlungspflicht für vom Endbesteuerungsgesetz nicht erfasste Fälle.

Zusammengefasst kann daher festgehalten werden, dass die Ausdehnung des im Endbesteuerungsgesetz vorgesehenen Abzugsverbotes auf Anschaffungsnebenkosten aufgrund der wirtschaftlichen Gleichartigkeit der Aufwendungen nach Ansicht der Bundesregierung verfassungsrechtlich zulässig ist.

#### 4.5. Anschaffungsnebenkosten bei Einkünften aus Grundstücksveräußerungen

Das Bundesfinanzgericht merkt in seinem Beschluss vom 27. September 2016 an, dass im Bereich der mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 (1. StabG 2012) neu eingeführten 'Immobilienbesteuerung' eine vergleichbare Problemlage bestünde, dort allerdings der Gesetzgeber den Ansatz von Anschaffungsnebenkosten im außerbetrieblichen Bereich nicht ausgeschlossen hat. Daraus zieht das Bundesfinanzgericht offenbar den Rückschluss, dass die in den Materialien zum BBG 2011 angeführten Gründe für die Einführung des Ansatzverbotes für Anschaffungsnebenkosten im außerbetrieblichen Bereich bei den Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß §27 EStG 1988 nicht tauglich seien, um die Durchbrechung des objektiven Nettoprinzips rechtfertigen zu können.

Die Bundesregierung beschränkt sich darauf hinzuweisen, dass bei Grundstücksveräußerungen andere rechtliche und tatsächliche Rahmenbedingungen bestehen, die mit jenen im Bereich des Kapitalvermögens zumindest in der hier strittigen Frage nicht vergleichbar sind. Einerseits besteht bei Grundstücksveräußerungen keine dem Endbesteuerungsgesetz vergleichbare verfassungsrechtliche Regelung; die Motivation des einfachen Gesetzgebers, die Wertungen des Verfassungsgesetzgebers auf wirtschaftlich vergleichbare Sachverhalte auszudehnen, kann daher nur beim Kapitalvermögen zum Tragen kommen. Andererseits besteht bei Grundstückstransaktionen keine vergleichbare Gefahr, dass Umgehungen des Werbungskostenabzugsverbotes institutionalisiert werden, da Grundstückstransaktionen, – anders als bei den Einkünften aus Kapitalvermögen gemäß §27 EStG 1988 – nicht als Kommissions- oder Vermittlungsgeschäfte abgewickelt werden. Grundstücksveräußerungen werden in der Regel unmittelbar zwischen den Vertragsparteien abgewickelt, während Transaktionen von Kapitalvermögen in aller Regel anonym zwischen Käufer und Verkäufer über einen Dritten – dem Kommissionär, in der Regel eine depotführende Bank bzw. ein Broker – durchgeführt werden. Dieser Dritte ist zudem für den überwiegenden Teil der transaktionsbedingten Kostenbelastung verantwortlich (Transaktionsgebühren). Der Kommissionär hat naturgemäß ein hohes wirtschaftliches Eigeninteresse am Vertragsabschluss zwischen Käufer und Verkäufer, weil die dabei anfallenden Kosten für ihn Einnahmen darstellen. Gleichzeitig muss er allerdings dafür Sorge tragen, die Kostenbelastung niedrig genug auszugestalten, damit die Anzahl der Transaktionen nicht zu stark verringert wird. Aus dieser Motivationslage heraus ergibt sich ein Anreiz, die transaktionsbedingte Kostenbelastung durch eine steuerlich optimierte Ausgestaltung zu minimieren.

#### 5. Unterschiedliche Behandlung von Anschaffungsnebenkosten im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich

Das Bundesfinanzgericht äußert das Bedenken, dass die unterschiedliche Behandlung von Anschaffungsnebenkosten im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich gemäß §27a Abs4 Z2 EStG 1988 sachlich nicht gerechtfertigt sei. Wie das Bundesfinanzgericht zutreffend ausgeführt hat, unterscheidet der Gesetzgeber beim Ansatzverbot für Anschaffungsnebenkosten zwischen betrieblichen Einkünften, bei denen das Ansatzverbot nicht gilt, und außerbetrieblichen Einkünften. Nach Ansicht der Bundesregierung ist diese Unterscheidung allerdings aufgrund von Unterschieden im Tatsächlichen gerechtfertigt.

##### 5.1. Abgrenzung von Betriebsvermögen und Privatvermögen

§2 Abs4 EStG 1988 unterteilt die Einkunftsarten in betriebliche (Land- und Forstwirtschaft, selbstständige Arbeit, Gewerbebetrieb) und außerbetriebliche Einkunftsarten (nichtselbstständige Arbeit, Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung, sonstige Einkünfte). Die betrieblichen Einkünfte dienen primär der regelmäßigen Einkünfterzielung zur Deckung des Lebensunterhaltes, wohingegen im außerbetrieblichen Bereich der Vermögensveranlagungsgedanke [FN 21 Mit Ausnahme der Einkünfterzielung aus nichtselbstständiger Arbeit.] im Vordergrund steht.

Dem Betriebsvermögen können lediglich solche Wirtschaftsgüter angehören, die der Erzielung betrieblicher Einkünfte dienen. Werden Wirtschaftsgüter zur Erzielung außerbetrieblicher Einkünfte herangezogen, liegt hingegen Privatvermögen vor. Steuerliche Gewinnermittler nach §4 Abs1 EStG 1988 sowie Einnahmen-Ausgaben-Rechner nach §4 Abs3 EStG 1988 können ausschließlich notwendiges Betriebsvermögen innehaben. Notwendiges Betriebsvermögen umfasst dabei jene Wirtschaftsgüter, die objektiv erkennbar zum unmittelbaren Einsatz im Betrieb bestimmt sind und ihm auch tatsächlich dienen. Maßgebend für die Zuordnung zum Betriebsvermögen sind die Zweckbestimmung des Wirtschaftsgutes, die Besonderheit des Betriebes und des Berufszweiges sowie die Verkehrsauffassung. [FN 22 Vgl. etwa VwGH 02.10.2014, 2011/15/0162, mwN.] Wertpapiere, die nicht unmittelbar für Zwecke des Betriebes eingesetzt werden, stellen somit kein notwendiges Betriebsvermögen dar. [FN 23 Vgl. etwa VwGH 27.01.1998, 93/14/0166 sowie weiterführend Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG17, §4 Tz 49.] Wertpapiere als notwendiges

Betriebsvermögen kommen daher in der Regel nur als Umlaufvermögen eines Wertpapierhändlers in Betracht, sowie dann, wenn sie zur Deckung von Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen nach §14 EStG 1988 [FN 24 Vgl. VwGH 15.9.1999, 94/13/0098.], als Sicherungsgeschäft [FN 25 ZB Dollar Future zur Absicherung eines Kaufpreises für eine betriebliche Anschaffung.] oder im Zusammenhang mit dem Gewinnfreibetrag gemäß §10 EStG 1988 angeschafft wurden. [FN 26 Vgl. Zorn/Varro in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn, EStG17, §4 Tz 48.] Wirtschaftsgüter, die zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, sind zwingend in die Steuerbilanz aufzunehmen. [FN 27 Vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, §4 Abs1 Tz 39.] Lediglich rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende, die ihren Gewinn gemäß §5 EStG 1988 ermitteln, können über das notwendige Betriebsvermögen hinausgehendes gewillkürtes Betriebsvermögen haben, wenn der Steuerpflichtige seinen Entschluss, die Wirtschaftsgüter als gewillkürtes Betriebsvermögen zu behandeln, durch entsprechende buchmäßige Behandlung dokumentiert. [FN 28 Vgl. etwa zuletzt VwGH 27.06.2013, 2010/15/0205.] Unter gewillkürtem Betriebsvermögen versteht man Wirtschaftsgüter, die zwar nicht dem notwendigen Betriebsvermögen angehören, jedoch betrieblichen Interessen – wie einer fundierten Kapitalausstattung – förderlich sind. [FN 29 Vgl. dazu auch die Rsp. des Bundesfinanzhofes zum Äquivalent des gewidmeten Betriebsvermögens etwa BFH IV R 6/99; BFH XI R 11/99; BFH IV R 57/83. Für die Widmung als Betriebsvermögen ist das jeweilige Wirtschaftsgut – ausgehend vom jeweiligen Berufsbild des Steuerpflichtigen – in Hinblick auf seine objektive Förderungsmöglichkeit des Betriebes zu prüfen. Wesensfremde Betätigungen sprechen dabei gegen eine berufliche Veranlassung und damit gegen eine objektive Förderungsmöglichkeit. Ob eine Betätigung 'wesensfremd' ist oder nicht, richtet sich nicht nur nach qualitativen Gesichtspunkten (insbesondere Typus des jeweiligen Betriebes), sondern auch nach quantitativen Gesichtspunkten (zB Kapitalausstattung in Relation zur Betriebsgröße).] Dabei kommt grundsätzlich auch Risikovermögen als gewillkürtes Betriebsvermögen in Betracht, dies jedoch nicht uneingeschränkt. [FN 30 Vgl. VwGH 21.11.1995, 92/14/0152.] In allen anderen Fällen, in denen ein Wirtschaftsgut objektiv erkennbar privaten Zwecken dient oder objektiv erkennbar für private Zwecke bestimmt ist, liegt notwendiges Privatvermögen vor. [FN 31 Vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG Kommentar, §4 Abs1 Tz 108 ff.]

Dieser wesentlichen Unterscheidung ist auch die unterschiedliche Ermittlung der Einkünfte in den beiden Bereichen geschuldet. Im Rahmen der betrieblichen Einkunftsarten ergeben sich die Einkünfte durch Gewinnermittlung, im außerbetrieblichen Bereich hingegen aus dem Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten. Da im außerbetrieblichen Bereich vorwiegend Privatinteressen und somit auch Privatanleger bezogen auf das Kapitalvermögen im Vordergrund stehen, soll – wie bereits unter Pkt. 1. zum KEST-Abzug näher ausgeführt – eine einfache Handhabung für den einzelnen Steuerpflichtigen gewährleistet sein. Daher ist im außerbetrieblichen Bereich die Abgeltungswirkung durch die Kapitalertragsteuer der Regelfall. Diese ausgeprägt einfache Handhabung ist im betrieblichen Bereich nicht in diesem Ausmaß erforderlich bzw. würde dies nicht zum Prinzip der Subsidiarität der Nebeneinkünfte (siehe ausführlich sogleich Pkt. 5.2.) passen. Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und Einkünfte aus Derivaten sind daher – anders als im außerbetrieblichen Bereich – im betrieblichen Bereich in die Veranlagung aufzunehmen. Eine Abgeltungswirkung liegt in diesem Fall nicht vor.

## 5.2. Unterschiedliche Funktion von Betriebs- und Privatvermögen

Wesentlichster Unterschied zwischen betrieblichem und privatem Kapitalvermögen ist die Funktion, die dieses Vermögen für den jeweiligen Steuerpflichtigen hat. Während das Kapitalvermögen im betrieblichen Bereich dazu dient, direkt das betriebliche Geschehen zu unterstützen – zB durch Sicherungsgeschäfte zur Absicherung von Währungsrisiken oder durch Schaffung von Eigenkapital – und damit auch einen Beitrag zum Betriebsergebnis leistet, ist der Kapitalveranlagungsgedanke und die Vermögensverwaltung eine typische Erscheinung des außerbetrieblichen Bereiches.

Diesen Umstand berücksichtigt auch der Gesetzgeber, indem er das Subsid

**Quelle:** Verfassungsgerichtshof VfGH, <http://www.vfgh.gv.at>

© 2024 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.

[www.jusline.at](http://www.jusline.at)