

TE Vfgh Erkenntnis 2021/3/2 E1722/2020

JUSLINE Entscheidung

© Veröffentlicht am 02.03.2021

Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag

Norm

B-VG Art7Abs1 / Gesetz

EStG 1988 §18 Abs6, §27 Abs8 Z4, §27a Abs4 Z2

Endbesteuerungsg §1, §2

VfGG §7 Abs1

1. B-VG Art. 7 heute
2. B-VG Art. 7 gültig ab 01.08.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 114/2013
3. B-VG Art. 7 gültig von 01.01.2004 bis 31.07.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
4. B-VG Art. 7 gültig von 16.05.1998 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 68/1998
5. B-VG Art. 7 gültig von 14.08.1997 bis 15.05.1998 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 87/1997
6. B-VG Art. 7 gültig von 01.07.1988 bis 13.08.1997 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 341/1988
7. B-VG Art. 7 gültig von 01.01.1975 bis 30.06.1988 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 444/1974
8. B-VG Art. 7 gültig von 19.12.1945 bis 31.12.1974 zuletzt geändert durch StGBI. Nr. 4/1945
9. B-VG Art. 7 gültig von 03.01.1930 bis 30.06.1934
1. EStG 1988 § 18 heute
2. EStG 1988 § 18 gültig ab 15.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 10/2022
3. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2021 bis 14.02.2022 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 104/2019
4. EStG 1988 § 18 gültig von 15.08.2018 bis 31.12.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
5. EStG 1988 § 18 gültig von 25.05.2018 bis 14.08.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
6. EStG 1988 § 18 gültig von 25.05.2018 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
7. EStG 1988 § 18 gültig von 25.05.2018 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
8. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2017 bis 24.05.2018 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 62/2018
9. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2017 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 28/2017
10. EStG 1988 § 18 gültig von 31.12.2016 bis 31.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 117/2016
11. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2016 bis 30.12.2016 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
12. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
13. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2016 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015
14. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2016 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2015
15. EStG 1988 § 18 gültig von 29.12.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 163/2015
16. EStG 1988 § 18 gültig von 29.12.2015 bis 28.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 160/2015

17. EStG 1988 § 18 gültig von 15.08.2015 bis 31.12.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 118/2015
18. EStG 1988 § 18 gültig von 15.12.2012 bis 14.08.2015 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2012
19. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2012 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 94/2010
20. EStG 1988 § 18 gültig von 08.12.2011 bis 14.12.2012 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 112/2011
21. EStG 1988 § 18 gültig von 02.08.2011 bis 07.12.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 76/2011
22. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2011 bis 01.08.2011 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
23. EStG 1988 § 18 gültig von 31.12.2010 bis 31.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 111/2010
24. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.2010 bis 30.12.2010 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 135/2009
25. EStG 1988 § 18 gültig von 18.06.2009 bis 31.12.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 52/2009
26. EStG 1988 § 18 gültig von 01.04.2009 bis 17.06.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 26/2009
27. EStG 1988 § 18 gültig von 29.12.2007 bis 31.03.2009 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 102/2007
28. EStG 1988 § 18 gültig von 27.06.2006 bis 28.12.2007 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2006
29. EStG 1988 § 18 gültig von 10.06.2005 bis 26.06.2006 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 34/2005
30. EStG 1988 § 18 gültig von 16.02.2005 bis 09.06.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 8/2005
31. EStG 1988 § 18 gültig von 05.06.2004 bis 15.02.2005 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 57/2004
32. EStG 1988 § 18 gültig von 20.12.2003 bis 04.06.2004 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 124/2003
33. EStG 1988 § 18 gültig von 21.08.2003 bis 19.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 71/2003
34. EStG 1988 § 18 gültig von 05.10.2002 bis 20.08.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 155/2002
35. EStG 1988 § 18 gültig von 19.12.2001 bis 04.10.2002 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 144/2001
36. EStG 1988 § 18 gültig von 27.06.2001 bis 18.12.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 59/2001
37. EStG 1988 § 18 gültig von 15.07.1999 bis 26.06.2001 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 106/1999
38. EStG 1988 § 18 gültig von 01.05.1996 bis 14.07.1999 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 201/1996
39. EStG 1988 § 18 gültig von 27.08.1994 bis 30.04.1996 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 680/1994
40. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.1994 bis 26.08.1994 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 532/1993
41. EStG 1988 § 18 gültig von 21.04.1993 bis 31.12.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 253/1993
42. EStG 1988 § 18 gültig von 27.06.1992 bis 20.04.1993 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 312/1992
43. EStG 1988 § 18 gültig von 01.01.1991 bis 26.06.1992 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 10/1991
44. EStG 1988 § 18 gültig von 30.12.1989 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 660/1989
45. EStG 1988 § 18 gültig von 30.07.1988 bis 29.12.1989

1. VfGG § 7 heute
2. VfGG § 7 gültig ab 22.03.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 16/2020
3. VfGG § 7 gültig von 01.01.2015 bis 21.03.2020 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 101/2014
4. VfGG § 7 gültig von 01.01.2015 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 92/2014
5. VfGG § 7 gültig von 01.03.2013 bis 31.12.2014 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 33/2013
6. VfGG § 7 gültig von 01.07.2008 bis 28.02.2013 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 4/2008
7. VfGG § 7 gültig von 01.01.2004 bis 30.06.2008 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 100/2003
8. VfGG § 7 gültig von 01.10.2002 bis 31.12.2003 zuletzt geändert durch BGBl. I Nr. 123/2002
9. VfGG § 7 gültig von 01.01.1991 bis 30.09.2002 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 329/1990
10. VfGG § 7 gültig von 01.07.1976 bis 31.12.1990 zuletzt geändert durch BGBl. Nr. 311/1976

Leitsatz

Keine Verletzung im Gleichheitsgrundsatz durch Bestimmungen des EStG 1988 betreffend Einschränkungen des Verlustausgleichs aus Kapitalvermögen; Verlustberücksichtigung bei Einkünften aus Kapitalvermögen, die einem besonderen Steuersatz unterliegen oder aus dem außerbetrieblichen Bereich stammen sowie Verbot des Ansatzes von Anschaffungsnebenkosten im rechtspolitischen Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers

Spruch

I. Der Beschwerdeführer ist durch das angefochtene Erkenntnis nicht wegen Anwendung einer rechtswidrigen generellen Norm in seinen Rechten verletzt worden.

II. Die Beschwerde wird abgewiesen.

Begründung

Entscheidungsgründe

I. Sachverhalt, Beschwerde und Vorverfahren

1. Der Beschwerdeführer erklärte im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer 2016 Verluste iHv € 32.696,76. Ergänzend zu seiner Einkommensteuererklärung beantragte der Beschwerdeführer die bescheidmäßige Feststellung für Verluste aus Kapitaleinkünften aus dem Jahr 2016 iHv € 32.696,76, um diese in die folgenden Jahre vorzutragen. In der Begründung legte der Beschwerdeführer dar, dass er im Kalenderjahr 2016 ausländische Kapitaleinkünfte bezogen habe, die dem besonderen Steuersatz von 27,5% unterlägen. Der Beschwerdeführer habe aus diesen Einkünften einen Verlust iHv € 13.129,84 erzielt, in welchem auch Anschaffungsnebenkosten iHv € 900,39 enthalten seien. Weiters habe er inländische Kapitaleinkünfte, die ebenfalls dem besonderen Steuersatz von 27,5% unterlägen, bezogen. Nach Verlustausgleich habe sich aus den inländischen Kapitaleinkünften ein Verlust von € 19.566,92 ergeben. Gesamthaft habe der Verlust aus Kapitalvermögen inklusive der Nebenkosten somit € 32.696,76 betragen.

2. Mit Bescheid vom 17. April 2018 erfolgte durch die Abgabenbehörde die Veranlagung zur Einkommensteuer 2016. Die geltend gemachten Verluste aus Kapitalvermögen wurden nicht festgestellt, weil im außerbetrieblichen Bereich ein Verlustvortrag auf eine spätere Veranlagung nicht zulässig sei. Die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde wies das Bundesfinanzgericht mit Erkenntnis vom 17. April 2020 als unbegründet ab.

In der Begründung verweist das Bundesfinanzgericht auf die Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes und legt dar, dass aus der bisherigen Rechtsprechung nicht geschlossen werden könne, dass eine verfassungsrechtliche Verpflichtung des Gesetzgebers bestehe, bei allen Einkunftsarten eine dem Verlustvortrag vergleichbare Verlustberücksichtigung vorzusehen. Auch würden nach der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes keine Bedenken gegen das Abzugsverbot für Anschaffungsnebenkosten bestehen. Die Abgabenbehörde habe somit gesetzeskonform die bescheidmäßige Feststellung eines Verlustes aus Kapitalvermögen unterlassen, die Beschwerde sei als unbegründet abzuweisen.

3. Gegen diese Entscheidung richtet sich die vorliegende, auf Art 144 B-VG gestützte Beschwerde, in der die Verletzung in Rechten wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes behauptet und die kostenpflichtige Aufhebung des angefochtenen Erkenntnisses beantragt wird.

Begründend wird dazu im Wesentlichen Folgendes ausgeführt:

Bei Kapitaleinkünften im außerbetrieblichen Bereich sei weder der Ausgleich eines Überschusses an Werbungskosten mit anderen Einkunftsarten noch ein Verlustabzug gemäß § 18 Abs 6 EStG 1988 möglich. In einer Gesamtbetrachtung könnten diese Nachteile nicht durch den besonderen Steuersatz des § 27a EStG 1988 gerechtfertigt werden. Zudem nehme der Gesetzgeber eine unsachliche Ungleichbehandlung von Kapitaleinkünften im Privatvermögen im Vergleich zu Kapitaleinkünften im Betriebsvermögen vor. Die fehlende Ausgleichs- und Vortragsmöglichkeit für Verluste im Privatvermögen sowie das Abzugsverbot für Anschaffungsnebenkosten gemäß § 27a Abs 4 Z 2 EStG 1988 führe zu einer Besteuerung von Kapitalerträgen, die tatsächlich in dieser Höhe nicht erzielt worden seien. Damit verstoße der Gesetzgeber gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip. Ferner verstoße der Ausschluss der Ausgleichs- und Vortragsfähigkeit gegen den Gleichheitssatz, zumal keine maßgeblichen Unterschiede zwischen Kapitalvermögen im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich bestünden.

4. Das Bundesfinanzgericht hat die Verwaltungs- und Gerichtsakten vorgelegt, von der Erstattung einer Gegenschrift jedoch abgesehen.

II. Rechtslage

Die im vorliegenden Fall maßgebliche Rechtslage stellt sich wie folgt dar:

1. §§ 1, 2 Bundesverfassungsgesetz über eine Steuerabgeltung bei Einkünften aus Kapitalvermögen, bei sonstigem Vermögen und bei Übergang dieses Vermögens von Todes wegen durch den Abzug einer Kapitalertragsteuer, über eine Steueramnestie, über eine Sonderregelung bei der Einkommen- und Körperschaftsteueranlagung für das Kalenderjahr 1992 und über eine Amnestie im Bereich des Devisenrechts (Endbesteuerungsgesetz), BGBl I 11/1993, i d F BGBl I 103/2015:

"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 kuponanzahlenden 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. Lita 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. Litc bis f für die Einkommensteuer, soweit die Steuerschuld ab 1. Jänner 1994 entstanden ist.

3. Litg 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 kuponanzahlenden 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."

2. §6 Bundesgesetz vom 7. Juli 1988 über die Besteuerung des Einkommens natürlicher Personen (Einkommensteuergesetz 1988– EStG 1988), BGBl 400, idF BGBl I 118/2015:

"Bewertung

§6. Für die Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter des Betriebsvermögens gilt folgendes:

1. [...]

2. [...]

c) Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert (lita) und Verluste aus der Veräußerung, Einlösung und sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern und Derivaten im Sinne des §27 Abs3 und 4, auf deren Erträge ein besonderer Steuersatz gemäß §27a Abs1 anwendbar ist, sind vorrangig mit positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von solchen Wirtschaftsgütern und Derivaten sowie mit Zuschreibungen derartiger Wirtschaftsgüter desselben Betriebes zu verrechnen. Ein verbleibender negativer Überhang darf nur zu 55% ausgeglichen werden.

d) [...]"

3. §18 EStG 1988 idF BGBl I 62/2018:

"6. ABSCHNITT

Sonderausgaben

§18. (1) [...]

(6) Als Sonderausgaben sind auch Verluste abzuziehen, die in einem vorangegangenen Jahr entstanden sind (Verlustabzug). Dies gilt nur,

? wenn die Verluste durch ordnungsmäßige Buchführung oder bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß §4 Abs3 ermitteln, durch ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung, ermittelt worden sind und

? soweit die Verluste nicht bereits bei der Veranlagung für die vorangegangenen Kalenderjahre berücksichtigt wurden.

Die Höhe des Verlustes ist nach den §§4 bis 14 zu ermitteln.

[...]"

4. §20 EStG 1988 idF BGBl I 118/2015:

"8. ABSCHNITT

Nichtabzugsfähige Aufwendungen und Ausgaben

§20. (1) [...]

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

? nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder

? Einkünften, auf die ein besonderer Steuersatz gemäß §27a Abs1 anwendbar ist oder

? Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß §30a Abs1 angewendet wird,

in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.

[...]"

5. §27 EStG 1988 idF BGBl I 163/2015:

"Einkünfte aus Kapitalvermögen

§27. (1) [...]

(2) Zu den Einkünften aus der Überlassung von Kapital gehören:

1. a) Gewinnanteile (Dividenden) und sonstige Bezüge aus Aktien oder Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung;

b) Gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften;

c) Gleichartige Bezüge aus Genussrechten und sonstigen Finanzierungsinstrumenten sowie Bezüge aus Partizipationskapital gemäß §8 Abs3 Z1 des Körperschaftsteuergesetzes 1988;

d) Bezüge aus Anteilen an körperschaftlich organisierten Personengemeinschaften in den Angelegenheiten der Bodenreform (Agrargemeinschaften) im Sinne des Art12 Abs1 Z3 des Bundes-Verfassungsgesetzes;

2. Zinsen, und andere Erträge aus Kapitalforderungen jeder Art, beispielsweise aus Darlehen, Anleihen, Hypotheken, Einlagen, Guthaben bei Kreditinstituten und aus Ergänzungskapital im Sinne des VAG 2016, ausgenommen Stückzinsen;

3. Diskontbeträge von Wechseln und Anweisungen;

4. Gewinnanteile aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters, soweit sie nicht zur Auffüllung einer durch Verluste herabgeminderten Einlage zu verwenden sind.

(3) Zu den Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen gehören Einkünfte aus der Veräußerung, Einlösung und sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne von Abs2 sind (einschließlich Nullkuponanleihen).

(4) Zu den Einkünften aus Derivaten gehören

1. der Differenzausgleich,

2. die Stillhalterprämie,

3. Einkünfte aus der Veräußerung und

4. Einkünfte aus der sonstigen Abwicklung

bei Termingeschäften (beispielsweise Optionen, Futures und Swaps) sowie bei sonstigen derivativen Finanzinstrumenten (beispielsweise Indexzertifikaten).

(5) Als Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne von Abs2 gelten auch:

1. [...]

7. Zuwendungen jeder Art

? von nicht unter §5 Z6 des Körperschaftsteuergesetzes 1988 fallenden Privatstiftungen,

? von Privatstiftungen im Sinne des §4 Abs11 Z1 litc bis zu einem Betrag von 1 460 Euro jährlich, sowie

? von ausländischen Stiftungen oder sonstigen Vermögensmassen, die jeweils mit einer Privatstiftung vergleichbar sind.

Als Zuwendungen gelten auch Einnahmen einschließlich sonstiger Vorteile, die anlässlich der unentgeltlichen Übertragung eines Wirtschaftsgutes an die Privatstiftung, ausländische Stiftung oder sonstige Vermögensmasse, die jeweils mit einer Privatstiftung vergleichbar sind, vom Empfänger der Zuwendung erzielt werden. Dies gilt nicht

hinsichtlich der bei der Zuwendung von Grundstücken mitübertragenen Belastungen des Grundstückes, soweit sie mit dem Grundstück in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen.

[...]

(8) Der Verlustausgleich ist nur nach Maßgabe der folgenden Vorschriften zulässig:

1. Verluste aus Einkünften nach Abs3 und 4 können nicht mit Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten im Sinne des §27a Abs1 Z1 sowie mit Zuwendungen gemäß Abs5 Z7 ausgeglichen werden.

2. Verlustanteile aus der Beteiligung an einem Unternehmen als stiller Gesellschafter sowie aus der Beteiligung nach Art eines stillen Gesellschafters dürfen nicht mit anderen Einkünften ausgeglichen werden. Sie sind in Folgejahren mit Gewinnanteilen aus derselben Beteiligung zu verrechnen.

3. Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die ein besonderer Steuersatz gemäß §27a Abs1 anwendbar ist, können nicht mit Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden, für die diese besonderen Steuersätze gemäß §27a Abs2 nicht gelten.

4. Nicht ausgeglichene Verluste aus Kapitalvermögen dürfen nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden.

Die vorstehenden Regelungen über den Verlustausgleich gelten auch im Falle der Regelbesteuerung gemäß §27a Abs5."

6. §27a EStG 1988 idF BGBl I 163/2015:

"Besonderer Steuersatz und Bemessungsgrundlage für Einkünfte aus Kapitalvermögen

§27a. (1) Einkünfte aus Kapitalvermögen unterliegen

1. im Fall von Geldeinlagen und nicht verbrieften sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten, ausgenommen Ausgleichszahlungen und Leihgebühren gemäß §27 Abs5 Z4, einem besonderen Steuersatz von 25%,

2. in allen anderen Fällen einem besonderen Steuersatz von 27,5%

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.

Auf tatsächlich ausgeschüttete und als ausgeschüttet geltende Erträge aus Einkünften im Sinne des §27 aus einem §186 oder §188 des Investmentfondsgesetzes 2011 oder einem §40 oder §42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilde ist Z2 anzuwenden.

(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 und Anteilen an einem §40 oder §42 des Immobilien-Investmentfondsgesetzes unterliegenden Gebilde einschließlich der als ausgeschüttet geltenden Erträge,

wenn diese bei ihrer Begebung in rechtlicher oder tatsächlicher Hinsicht keinem unbestimmten Personenkreis angeboten werden;

3. Einkünfte 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;

7. Einkünfte aus nicht verbrieften Derivaten im Sinne des §27 Abs4. Dies gilt nicht, wenn eine der in §95 Abs2 Z2 litb genannten Einrichtungen eine der Kapitalertragsteuer entsprechende Steuer freiwillig einbehält und abführt; diesfalls sind §95 Abs1 und §97 sinngemäß anzuwenden.

(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 Einschränkung des Besteuerungsrechts (§27 Abs6 Z1) sowie im Falle der Entnahme oder des sonstigen Ausscheidens aus dem Depot (§27 Abs6 Z2) der Unterschiedsbetrag zwischen dem gemeinen Wert zum Zeitpunkt des Eintritts der Umstände, die zur Einschränkung des Besteuerungsrechts führen, bzw der Entnahme oder des sonstigen Ausscheidens, und den Anschaffungskosten. In den Fällen nicht festgesetzter Abgabenschuld (§27 Abs6 Z1 lit a) sind zwischen Wegzug bzw Übertragung und Veräußerung eingetretene Wertminderungen höchstens im Umfang der Bemessungsgrundlage bei Wegzug bzw Übertragung zu berücksichtigen, soweit diese nicht in einem anderen Staat berücksichtigt werden.

c) im Falle der Liquidation (§27 Abs6 Z3) 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 ein besonderer 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 gleitende Durchschnittspreis in Euro anzusetzen. Nach §93 Abs4 angesetzte Anschaffungskosten fließen nicht in den gleitenden Durchschnittspreis ein. Der Bundesminister für Finanzen wird ermächtigt, die Ermittlung der steuerlichen Anschaffungskosten bei Kapitalmaßnahmen durch Verordnung festzulegen.

4. Bei einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (§3 Abs1 Z29) sind für die Anteilsrechte und Freianteile jene Beträge anzusetzen, die sich bei Verteilung der bisherigen Anschaffungskosten entsprechend dem Verhältnis der Nennwerte der Anteilsrechte und Freianteile ergeben.

(5) Anstelle der besonderen Steuersätze gemäß Abs1 kann auf Antrag der allgemeine Steuertarif angewendet werden (Regelbesteuerungsoption). Die Anrechnung ist betraglich insoweit ausgeschlossen, als der Steuerpflichtige den Anspruch auf einen Alleinverdienerabsetzbetrag oder einen Kinderabsetzbetrag vermittelt. Die Regelbesteuerungsoption kann nur für sämtliche Einkünfte, die einem 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. Abs1 gilt nicht für Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und aus Derivaten, wenn die Erzielung solcher Einkünfte einen Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit darstellt."

III. Erwägungen

1. Die – zulässige – Beschwerde ist nicht begründet.

2. Der Beschwerdeführer behauptet die Verletzung in verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechten, weil gemäß §27 Abs8 EStG 1988 nicht ausgeglichene Verluste aus Kapitalvermögen nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden dürfen und auch nicht im Rahmen des Verlustabzuges gemäß §18 Abs6 EStG 1988 vortragsfähig, somit endgültig verloren seien. Dies widerspreche einer Totalgewinnbesteuerung nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip und könne in einer Gesamtbetrachtung nicht damit begründet werden, dass diese Einkünfte gemäß §27a EStG 1988 einem besonderen Steuersatz unterlägen. Auch wären derartige Verluste aus vergleichbaren Einkünften im betrieblichen Bereich ausgleichs- und vortragsfähig, weshalb der Ausschluss im außerbetrieblichen Bereich eine unsachliche Ungleichbehandlung darstelle. Dies gelte auch für die Nichtabzugsfähigkeit von Anschaffungsnebenkosten gemäß §27a Abs4 Z2 EStG 1988.

3. Der Verfassungsgerichtshof vermag entgegen dem Beschwerdevorbringen nicht zu erkennen, dass die Regelungen des §27 Abs8 Z4 EStG 1988 betreffend den Ausschluss des Ausgleichs von Verlusten aus Kapitalvermögen und §18 Abs6 EStG 1988 betreffend den Ausschluss des Verlustabzuges solcher Einkünfte sowie des §27a Abs4 Z2 EStG 1988 betreffend das Verbot des Ansatzes von Anschaffungsnebenkosten gegen den Gleichheitssatz verstoßen würden.

3.1. Mit dem Budgetbegleitgesetz 2011 (BGBl I 111/2010) wurde die Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen neu geordnet. Während nach der früheren Rechtslage nur die Erträge aus den Kapitalanlagen wie zB Zinsen und Dividenden, somit die Früchte aus dem Kapitalvermögen, steuerpflichtig waren und Einkünfte aus der Veräußerung im Privatvermögen gehaltener Kapitalanlagen nur ausnahmsweise (vor allem bei Vorliegen eines Spekulationsgeschäftes iSd §30 EStG 1988 oder einer bestimmten Beteiligung iSd §31 EStG 1988) erfasst wurden, hat der Gesetzgeber mit der Neuregelung Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen aus der Veräußerung, Einlösung oder sonstigen Abschichtung von Wirtschaftsgütern sowie Einkünfte aus Derivaten unabhängig von Behaltedauer und Beteiligungsausmaß in die Besteuerung einbezogen. Dabei werden diese Einkünfte nach besonderen Vorschriften ermittelt (vgl §20 Abs2 EStG 1988) und einem besonderen, linearen Steuersatz – je nach Kapitalertrag iHv 25% oder 27,5% – unterworfen (vgl §27a Abs1 EStG 1988).

Somit werden diese Einkünfte nicht nach dem System der synthetischen Einkommensteuer, dem das EStG 1988 im Grundsatz folgt (vgl §2 Abs2 und §33 EStG 1988), in den Gesamtbetrag der Einkünfte einbezogen und dem allgemeinen progressiven Steuertarif unterworfen, sondern sie unterliegen einem Sonderregime, das für diese Einkünfte spezifische Vorschriften und Tarifsätze vorsieht, womit das Einkommen für Zwecke der Besteuerung in sogenannte Schemata aufgespalten wird (System einer analytischen oder Schematabesteuerung).

Hinsichtlich der Verluste aus Kapitalvermögen sieht §27 Abs8 EStG 1988 Einschränkungen des Verlustausgleichs vor: Danach ist ein Ausgleich der Verluste aus Einkünften nach §27 Abs3 (somit etwa aus der Veräußerung von Kapitalvermögen) und §27 Abs4 (somit aus Derivaten) mit Zinsen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten sowie mit Zuwendungen gemäß §27 Abs5 Z7 EStG 1988 (zB von Privatstiftungen) ausgeschlossen (§27 Abs8 Z1 EStG 1988). Verlustanteile aus einem Unternehmen als stiller Gesellschafter dürfen nur mit Gewinnanteilen aus derselben Beteiligung in Folgejahren verrechnet werden (§27 Abs8 Z2 EStG 1988). Einkünfte aus Kapitalvermögen, die dem besonderen Steuersatz unterliegen, können ferner nicht mit Verlusten aus Kapitalvermögen, das nicht begünstigt besteuert wird (zB Zinsen aus Privatdarlehen), ausgeglichen werden (§27 Abs8 Z3 EStG 1988). §27 Abs8 Z4 EStG 1988 bestimmt schließlich, dass nicht ausgeglichene Verluste aus Kapitalvermögen nicht mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden dürfen, und enthält damit ein Verbot des vertikalen Verlustausgleichs. Nach §27 Abs8 letzter Satz EStG 1988 gelten diese Regelungen auch im Fall der Regelbesteuerung gemäß §27a Abs5 EStG 1988.

3.2. Der Gleichheitsgrundsatz bindet auch den Gesetzgeber (s etwa VfSlg13.327/1993, 16.407/2001). Er setzt ihm insofern inhaltliche Schranken, als er verbietet, sachlich nicht begründbare Regelungen zu treffen (vgl zB VfSlg 14.039/1995, 16.407/2001). Innerhalb dieser Schranken ist es dem Gesetzgeber jedoch von Verfassungs wegen durch den Gleichheitsgrundsatz nicht verwehrt, seine politischen Zielvorstellungen auf die ihm geeignet erscheinende

Art zu verfolgen (s etwa VfSlg 16.176/2001, 16.504/2002). Diese Schranken sind im vorliegenden Fall nicht überschritten. Ob eine Regelung zweckmäßig ist und das Ergebnis in allen Fällen als befriedigend empfunden wird, kann nicht mit dem Maß des Gleichheitssatzes gemessen werden (zB VfSlg 14.301/1995, 15.980/2000 und 16.814/2003).

3.3. Mit Erkenntnis VfSlg 19.412/2011 hat der Verfassungsgerichtshof ausgesprochen, dass dem Gesetzgeber aus verfassungsrechtlicher Sicht nicht entgegenzutreten ist, wenn er eine Ausweitung der Steuerpflicht im Bereich der Kapitaleinkünfte durch Einbeziehung realisierter Wertsteigerungen, verbunden mit einem niedrigeren proportionalen Steuersatz, und damit eine Abkehr von der synthetischen Einkommensteuer vornimmt und die Favorisierung einer sogenannten dualen Einkommensteuer erkennen lässt.

3.4. Der Verfassungsgerichtshof hat ferner auch bereits ausgesprochen, dass es grundsätzlich keinen verfassungsrechtlichen Bedenken begegnet, wenn Verluste aus dem besonderen Steuersatz unterliegenden Einkünften nicht im Rahmen der Ermittlung der Einkünfte gemäß §2 Abs2 EStG 1988 ausgleichsfähig sind (vgl schon die Ausführungen des Verfassungsgerichtshofes im Erkenntnis VfSlg 20.219/2017 und den diesem Erkenntnis zugrunde liegenden Prüfungsbeschluss VfGH 14.6.2017, E1156/2016): Das Rechtsinstitut des Verlustausgleichs gemäß §2 Abs2 EStG 1988 ist Kennzeichen einer synthetischen Ermittlung des Einkommens (Doralt/Ruppe, Steuerrecht I12, 2019, Rz 24) und erfordert somit nicht die Einbeziehung von Einkünften, die weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch bei der Ermittlung des Einkommens zu berücksichtigen sind. Dies gilt selbst für den Fall der Ausübung der Regelbesteuerungsoption, weil mit einem Antrag auf Regelbesteuerung dem Steuerpflichtigen lediglich die Möglichkeit eröffnet wird, die Besteuerung von Einkünften an die progressive Tarifsteuer anzupassen, wenn diese niedriger sein sollte als der von diesen Einkünften erhobene besondere Steuersatz (vgl §27a Abs5 EStG 1988 iVm §1 Abs5 Endbesteuerungsgesetz).

3.5. Somit ist festzuhalten, dass der in §27 Abs8 Z4 EStG 1988 vorgesehene Ausschluss des vertikalen Verlustausgleichs für dem besonderen Steuersatz unterliegende Einkünfte den Gleichheitssatz nicht verletzt.

3.6. Soweit der Beschwerdeführer behauptet, dass nicht ausgeglichene Verluste aus Kapitalvermögen von Verfassungen wegen vortragsfähig sein müssen, ist Folgendes zu bedenken:

3.6.1. Gemäß §18 Abs6 EStG 1988 können vom Gesamtbetrag der Einkünfte auch Verluste abgezogen werden, die in einem vorangegangenen Kalenderjahr entstanden sind. Dies gilt allerdings nur, wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung oder gemäß §4 Abs3 EStG 1988 durch ordnungsgemäße Einnahmen-Ausgaben-Rechnung ermittelt werden. Der Verlustabzug ist somit auf betriebliche Einkünfte eingeschränkt.

3.6.2. Der Verfassungsgerichtshof hat in

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

© 2024 JUSLINE

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

www.jusline.at