

Keine Verfassungswidrigkeit der kumulierten Anwendung der §§ 18 Abs 6 EStG, 20 Abs 2 EStG, 27 Abs 8 EStG 1 und 27a Abs 4 Z 2 EStG für Einkünfte aus Kapitalvermögen im Privatvermögen

§§ 8, 20, 27, 27a
EStG

BFG 17.04.2020,
RV/7102668/2018

1. Verlustverwertungsbeschränkungen bei Einkünften aus Kapitalvermögen im außerbetrieblichen Bereich begegnen keinen verfassungsrechtlichen Bedenken. Es steht im Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers unterschiedliche Regelungen für den betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich zu normieren.
2. VfGH-Beschwerde zur Zahl E 1722/2020 mit Erkenntnis vom 2.3.2021 abgewiesen.

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang

Der Beschwerdeführer (Bf.) erklärte im Rahmen der Veranlagung der Einkommensteuer 2016 in der Beilage E1kv in der Kennzahl 891 (Verluste), einen Betrag iHv EUR -32.696,76. Ergänzend zu seiner Einkommensteuererklärung brachte der Bf. ein sonstiges Anbringen ein, in welchem er die bescheidmäßige Feststellung für Verluste aus Kapitaleinkünften aus dem Jahr 2016 iHv EUR -32.696,76 begehrte, die dem besonderen Steuersatz unterliegen, um diese in die folgenden Jahre vorzutragen.

Mit Bescheid vom 17.04.2018 erfolgte durch das Finanzamt (FA) die Veranlagung zur Einkommensteuer 2016 ohne die geltend gemachten Verluste aus Kapitalvermögen festzustellen. Begründend führte das FA aus, dass ein Verlustvortrag im außerbetrieblichen Bereich auf eine spätere Veranlagung nicht zulässig sei. Die Verluste im Privatvermögen seien daher gänzlich verloren und könnten in späteren Perioden nicht mehr geltend gemacht werden. Eine "bescheidmäßige Feststellung des Verlustvortrages für Verluste aus Kapitaleinkünften" sei daher nicht vorgesehen. Dem gesonderten Antrag vom 05.04.2018 sei auch keine gesetzliche Grundlage für die Feststellung eines Verlustvortrages zu entnehmen. Hinsichtlich des Abzugverbotes von Werbungskosten werde auf § 20 Abs. 2 zweiter TS EStG 1988 verwiesen.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bf. mit 11.05.2018 rechtzeitig das Rechtsmittel der Beschwerde und beantragte die Direktvorlage an das Bundesfinanzgericht, da die Beschwerde ausschließlich wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes erhoben werde. Des Weiteren beantragte der Bf. die Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2016 hinsichtlich der Nichtanerkennung der Verluste aus Kapitalvermögen bzw der Nichtfeststellung der Verluste aus Kapitaleinkünften sowie die Anerkennung bzw Feststellung der geltend gemachten Verluste aus Kapitaleinkünften.

In der Begründung legte der Bf. dar, dass er im Kalenderjahr 2016 ausländische Kapitaleinkünfte bezogen habe, die dem besonderen Steuersatz von 27,5 % unterliegen. In Summe habe sich daraus ein Verlust von EUR -13.129,84 ergeben; in diesem Verlust seien Anschaffungsnebenkosten bzw Veräußerungsnebenkosten von EUR 900,39 enthalten. Weiters habe er inländische Kapitaleinkünfte, die ebenfalls dem besonderen Steuersatz von 27,5 % unterliegen, bezogen. In Summe habe sich aus diesen inländischen Kapitaleinkünften nach Verlustausgleich ein verbleibender Verlust von EUR -19.566,92 ergeben. Gesamthaft habe der Verlust aus Kapitalvermögen inklusive der Nebenkosten sohin EUR -32.696,76 betragen.

Der Bf. habe daher in seiner Einkommensteuererklärung 2016 diesen Verlust mit dem Begehren erklärt, diesen im Einkommensteuerbescheid festzustellen, damit dieser vorgetragen und in den kommenden Jahren mit positiven Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden könne. Das FA habe diesem Begehren jedoch im nunmehr beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheid 2016 unter Hinweis auf § 18 Abs. 6 EStG 1988 (Verlustvortrag), § 20 Abs. 2 EStG 1988 (keine Werbungskosten), § 27 Abs. 8 EStG 1988 (eingeschränkter Verlustausgleich) und § 27a Abs. 4 Z 2 EStG 1988 (keine Anschaffungsnebenkosten) nicht entsprochen.

Aus Sicht des Bf. bestünden jedoch insoweit gegen die Anwendung der angeführten Normen verfassungsrechtliche Bedenken, als für Privatanleger kein Verlustvortrag gewährt werde und gleichzeitig kein Ausgleich mit anderen positiven Einkünften möglich sei sowie, dass auch sonst kein hinreichend angepasstes System der Verlustberücksichtigung bestehe.

Dementgegen sehe die Besteuerung bei betrieblichen Anlegern wie folgt aus:

"[...]"

- Keine Endbesteuerungswirkung bei Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen, jedoch Schedulenbesteuerung zum besonderen Steuersatz von 27,5 % (somit Quasi-Endbesteuerung).
- Anschaffungsnebenkosten sind bei der Veräußerungsgewinnbesteuerung zu berücksichtigen.

- *Vorrangige Verrechnung der Verluste mit positiven Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen und Zuschreibungen von Kapitalvermögen.*
- *Ein verbleibender Verlust kann zu 55 % mit betrieblichen Einkünften ausgeglichen und vorgetragen werden."*

Durch die Anwendung der im Bescheid bezeichneten Normen erachte sich der Bf. insbesondere im Recht auf Gleichheit vor dem Gesetz (Art. 7 B-VG und Art. 2 StGG) verletzt. Es komme ohne jede sachliche Differenzierung gleich in mehrfacher Hinsicht zu einer unsachlichen Gleich- bzw Ungleichbehandlung, die letztlich insbesondere die Versagung eines Verlustvortrages im Bereich der privaten Kapitaleinkünfte geradezu offensichtlich verfassungswidrig erscheinen lasse.

Dem Bundesfinanzgericht sei es jedoch verwehrt die als verfassungswidrig monierten Bestimmungen nicht anzuwenden, da dies gemäß Art. 140 Abs. 1 B-VG ausschließlich dem Verfassungsgerichtshof zustehe. Der Bf. halte sich daher die detaillierten Ausführungen seiner Beschwerdegründe ausdrücklich für die Bescheidbeschwerde gemäß Art. 144 B-VG vor und formuliere seine Bedenken bloß kursorisch:

Allgemeine Ausführungen

Hinsichtlich eines Verlustvortrages für die Einkünfte aus Kapitalvermögen gäbe es keine besonderen Bestimmungen im EStG 1988. Es seien daher die allgemeinen Bestimmungen des § 18 Abs. 6 EStG 1988 idGF anzuwenden. Im Bereich der privaten Einkünfte gäbe es insofern keinen Verlustvortrag, da nach Ausgleich von Gewinnen und Verlusten nach Maßgabe des § 27 Abs. 8 EStG 1988 ein etwaiger Verlustüberhang verloren gehe. Dieser Ausschluss sei bereits in der Literatur als verfassungsrechtlich bedenklich angesehen worden, da dies gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip und die Totalgewinnbetrachtung verstoße.

Die Rechtfertigung für den Ausschluss des Verlustvortrages sei regelmäßig der begünstigte Steuersatz, wobei dies eine überstrapazierte Rechtfertigung sei; in einer gesamthaften Betrachtung sei nämlich durch diesen die Summe aller Nachteile nicht rechtfertigbar.

Zu den Einschränkungen des Verlustausgleichs und Verlustvortrags bei privaten Kapitaleinkünften

Die Nachteile im Privatvermögen seien im Vergleich zu betrieblichen Kapitaleinkünften ua:

"[...]

- *kein Ausgleich mit anderen Einkunftsarten*
- *keine Berücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten*
- *kein Ausgleich mit bestimmten anderen Kapitaleinkünften, die nicht dem Sondersteuersatz unterliegen*
- *kein Ausgleich mit sogenannten "Sparbuchzinsen"*
- *kein Verlustvortrag oder*
- *auch kein anderes hinreichend angepasstes System der Verlustberücksichtigung, wie zB Verteilung von Aufwendungen auf mehrere Perioden*
- *keine Inflationsbereinigung bei langfristiger Veranlagung"*

Nach der ständigen Judikatur des VfGH könne der Gesetzgeber grundsätzlich in einem von ihm gewählten Ordnungssystem bei entsprechender sachlicher Rechtfertigung Abweichungen von den allgemeinen Verlustausgleichs- und Verlustvortragsregeln vorsehen.

Eingeschränkter Verlustausgleich

In der Literatur werde als sachliche Rechtfertigung für die vertikalen und einen Teil der horizontalen Verlustausgleichsbeschränkungen im Bereich der privaten Kapitaleinkünfte der besondere Steuersatz von nunmehr 27,5 % angegeben. Ein Ausgleich der mit dem Sondersteuersatz besteuerten Einkünfte aus Kapitalvermögen mit Einkünften, die dem Tarifsteuersatz unterliegen, hätte eine unsystematische Begünstigung der Kapitaleinkünfte durch eine Vermischung von festem und progressivem Steuertarif zur Folge.

Eine solche Vermischung von festem und progressivem Steuersatz finde sich jedoch in § 6 Z 2 lit. c letzter Satz EStG 1988 für Verluste aus Wirtschaftsgütern und Derivaten iSd § 27 Abs. 3 und 4 EStG 1988, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 EStG 1988 anwendbar ist: *"Ein verbleibender negativer Überhang darf nur zu 55 % ausgeglichen werden."* Eine ähnliche Regelung finde sich in § 6 Z 2 lit. d EStG 1988 für Verluste aus Grundstücksveräußerungen iSd § 30 Abs. 1 EStG 1988. Insoweit gehe das Argument der Vermischung des besonderen Steuersatzes mit dem Tarifsteuersatz ins Leere bzw führe zu einer unsachlichen Differenzierung zwischen betrieblichen und privaten Anlegern.

Fehlender Verlustvortrag

Als weitere Überlegung für eine sachliche Rechtfertigung werde in der Literatur angeführt, dass bei Einschränkung des Leistungsfähigkeitsprinzips auf der Besteuerungsseite, es bei der Berücksichtigung von Verlusten ebenfalls eingeschränkt werden könne.

Dies erkläre jedoch keineswegs, weshalb im betrieblichen Bereich sowohl der Ausgleich als auch der Vortrag möglich seien, im Privatvermögen jedoch nicht. Wäre der Bf. selbstständig tätig und hätte die Veranlagung der Wirtschaftsgüter iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988 aus dem Betriebsvermögen getätigt, wäre der Verlustvortrag mit 55 % möglich; als Nichtselbständiger sei ihm dies jedoch verwehrt.

In der Literatur werde außerdem vertreten, dass bei Einkünften aus Kapitalvermögen größere Gestaltungsmöglichkeiten hinsichtlich der Verwertung von Verlusten bestünden. Es könne bewusst ein Verlust erzielt werden, um diesen mit anderen positiven Einkünften zu verrechnen; wirtschaftlich entstünde jedoch gar kein Verlust, weil das Wertpapier wieder erworben werden könne.

Diese Gestaltungsmöglichkeit setze jedoch voraus, dass sich das Wertpapier nach dem Verkauf und dem unmittelbaren Rückkauf wieder im Wert erhole; im gegenständlichen Fall sei jedoch kein Rückkauf erfolgt. Es habe sich daher ein tatsächlicher Verlust ergeben. Darüber hinaus seien bei diesem Beispiel durch die "niedrigen" Anschaffungskosten allfällige Wertaufholungen durchaus steuerhängig.

"Beispiel: Ein Privatanleger hat Wertpapiere A um 100 gekauft. Diese sinken im Jahr XXX1 auf 40 und er realisiert und hat somit einen Verlust von 60 erlitten. Diesen kompensiert er mit realisierten positiven Wertsteigerungen aus den Wertpapieren B im Jahr XXX1. Unmittelbar nach dem Verkauf von den Wertpapieren A, also im Jahr XXX1 kauft er die Wertpapiere A wieder um 40. Dieser Betrag stellt die neuen Anschaffungskosten dar. Im nächsten Jahr XXX2 verkauft er die Wertpapiere A um 100. Er erzielt aus den Wertpapieren A in diesem Jahr einen Gewinn von 60. In einer Totalbetrachtung hat er aus den Wertpapieren A somit weder einen Gewinn, noch einen Verlust erzielt."

Diese Vorgangsweise stelle keine missbräuchliche Vorgangsweise dar und rechtfertige daher per se keinesfalls den mangelnden Verlustvortrag im Privatvermögen; dies stelle eine legitime Gestaltungsmöglichkeit zum Zwecke der Kompensation von entsprechenden Gewinnen dar.

Im Falle des Bf. seien jedoch im Jahr 2016 keine entsprechenden Gewinne zwecks Kompensation zur Verfügung gestanden. Zudem habe der Bf. in seiner Veranlagung nicht den Ausgleich des Verlustes aus Kapitalvermögen mit Tarifeinkünften begehrt, sondern die bescheidmäßige Feststellung des Vorlustvortrages. Dies mit der Intention, dass es nicht zu einer Verrechnung von Verlusten aus Kapitalvermögen mit Einkünften aus anderen Einkunftsarten komme, sondern nur mit anderen Einkünften aus Kapitalvermögen; der Bf. folge insofern der als sachgerecht erscheinenden Systematik der deutschen Kapitalertragsteuer, welche innerhalb der Schemenbesteuerung mit dem besonderen Steuersatz, den Verlustvortrag zulasse und damit dem Leistungsfähigkeitsprinzip entspreche.

Abschließend werde vom Bf. angemerkt, dass die Argumentation mit "Gestaltungsmöglichkeiten" nicht erkläre, weshalb im betrieblichen Bereich sowohl der Verlustausgleich als auch der Verlustvortrag für Verluste aus Wertpapieren iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988 möglich sei. Darüber hinaus habe der Gesetzgeber im Rahmen des 1. StabG 2012 nachträglich in § 27a Abs. 6 EStG 1988 geregelt, dass der besondere Steuersatz nicht für die schwerpunktmäßige Veranlagung in Kapitalanlagen im betrieblichen Bereich gelte. Für die der privaten Veranlagung vergleichbare nicht schwerpunktmäßig getätigte betriebliche Veranlagung, werde jedoch der Sondersteuersatz gewährt und darüber hinaus weitgehende Verlustausgleichs- sowie Verlustvortragsmöglichkeiten.

Realisierte Wertsteigerungen aus Wertpapieren iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988 seien ohne Ausnahme steuerpflichtig; aus Sicht des Bf. bestünden daher vor dem Hintergrund der offenkundigen Durchbrechung des Leistungsfähigkeitsprinzips erhebliche verfassungsrechtliche Bedenken. Die bloße Existenz der Regelung des § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 sei jedoch ein klarer Beweis für die Machbarkeit des Verlustausgleichs im außerbetrieblichen Bereich.

Solle jedoch ein Verlustausgleich im außerbetrieblichen Bereich verwehrt bleiben, stelle der Verlustvortrag innerhalb der Kapitaleinkünfte mit besonderem Steuersatz von 27,5% - wie im Rahmen der Einkommensteuererklärung 2016 beantragt - eine einfache und systematisch richtige Vorgehensweise zur Einhaltung des Leistungsfähigkeitsprinzips dar.

Zu den verfassungswidrigen Auswirkungen der Einschränkungen des Verlustausgleichs und Verlustvortrages bei privaten Kapitaleinkünften

Verbot unsachlicher Differenzierungen

Im Privatvermögen komme es aufgrund von § 27a Abs. 4 Z 2 EStG 1988 durch die Nichtberücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten zu einer Besteuerung von Kapitalerträgen, die in dieser Höhe nicht erzielt worden seien. Es liege insoweit eine Ungleichbehandlung gegenüber dem betrieblichen Bereich vor, in welchem Anschaffungsnebenkosten sehr wohl steuerlich zu berücksichtigen seien.

Auf Grund des Fehlens einer zu § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 vergleichbaren Norm sowie mangels einer vergleichbaren Regelung wie § 18 Abs. 6 EStG 1988 iVm § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 komme es im Privatvermögen ohne Berücksichtigung eines Verlustausgleiches sowie eines Verlustvortrages zu einer Besteuerung von Kapitalerträgen, die in einer Totalbetrachtung in dieser Höhe nicht erzielt worden seien. Es komme daher wiederum zu einer Ungleichbehandlung gegenüber dem betrieblichen Bereich, in welchem sowohl ein Verlustausgleich als auch ein Verlustvortrag möglich sei.

Nach Ansicht des Bf. folge daraus, dass ein Privatinvestor mit gleich hohen Kapitalerträgen wie ein betrieblicher Investor zwar die gleiche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit habe, jedoch - ohne stichhaltige Rechtfertigung - höher besteuert werde; dies sei schlicht unsachlich.

Der in Art. 7 B-VG normierte Gleichheitsgrundsatz verbiete jedoch willkürliche, unsachliche Differenzierungen auf den Gebieten der Normsetzung und des Normvollzuges (vgl. VfSlg 3197 ua). Der Gleichheitsgrundsatz werde vom Gesetzgeber verletzt, wenn er Gleiches ungleich behandle (vgl. VfSlg 5737 ua); dies sei bei den Kapitaleinkünften im Privatvermögen gegenüber solchen im betrieblichen Vermögen der Fall.

Verstoß gegen das Sachlichkeitsgebot

Nach der Rechtsprechung des VfGH sei das Leistungsfähigkeitsprinzip ein grundlegendes Ordnungsprinzip der Einkommensteuer. Die Besteuerung solle danach an die persönliche Leistungsfähigkeit, die von der Höhe des Einkommens abhängt, anknüpfen. Der Verlustausgleich und der Verlustvortrag seien demnach prinzipiell anzuwenden. Des Weiteren müsse das objektive Nettoprinzip beachtet werden, aus welchem sich ergebe, dass Betriebsausgaben und Werbungskosten zum Abzug zuzulassen seien. Eingriffe in die Prinzipien der Leistungsfähigkeit und des objektiven Nettoprinzips bedürften einer sachlichen Rechtfertigung.

Tatsächlich würden jedoch diese Grundsätze durch das Fehlen von Regelungen gemäß § 6 Z 2 lit. c EStG 1988 iVm § 18 Abs. 6 EStG 1988 sowie durch das Abzugsverbot in § 27a Abs. 4 Z 2 EStG 1988 bei privaten Kapitaleinkünften konterkariert; eine sachliche Rechtfertigung fehle.

In Fällen, in denen Regelungen dem Leistungsfähigkeitsprinzip zuwiderlaufen, sei es dem Gesetzgeber zuzumuten und auch geboten, seine Motivation und die Rechtfertigung der gesetzlichen Grundlage klar und vollständig zu artikulieren. Es sei auch darzulegen, weshalb Differenzierungen zwischen dem betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich vorgenommen werden und die gewählte leistungsfähigkeitswidrige Regelung angemessen im Verhältnis zu den leistungsfähigkeitswidrigen Begünstigungen stehe; dies sei insbesondere im Bereich des fehlenden Verlustvortrages im außerbetrieblichen Bereich jedoch nicht erfolgt. Es lägen keine nachvollziehbaren Gründe für die gegenständliche Ungleichbehandlung vor und somit sei von einer offensichtlich willkürlichen Ungleichbehandlung auszugehen, die einen klaren Verstoß gegen verfassungsrechtlich geschützte Rechte darstelle.

Die allgemeine Lebenserfahrung zeige, dass dem durchschnittlichen Privatanleger hinsichtlich der gezielten Realisierung von Verlusten und Gewinnen aus Wertpapieren iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988 kein ausreichender Gestaltungsspielraum gegeben sei. Es erscheine daher als unangemessen den Großteil der österreichischen Privatanleger hinsichtlich ihrer Leistungsfähigkeit zu bestrafen, weil eine kleine Zahl an steuerpflichtigen Privatanlegern über ausreichend Dispositionsmöglichkeiten verfüge, um auf einen Verlustvortrag verzichten zu können, weil mit nicht realisierten Gewinnen und Verlusten jongliert werden könne.

Der VfGH sei stets davon ausgegangen, dass die Bedachtnahme auf die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit insofern geboten sei, als es einer sachlichen Rechtfertigung bedürfe, wenn in Teilbereichen von dieser abgegangen werde.

Vergleiche man einen Nichtselbstständigen mit Kapitaleinkünften aus Wertsteigerungen gemäß § 27 Abs. 3 EStG 1988 im Privatvermögen mit einem Selbstständigen mit Wertpapieren iSd § 27 Abs. 3 EStG 1988, so sei festzuhalten, dass man innerhalb des geschlossenen Systems der Schedulenbesteuerung ohne überzeugende Begründung bei einer Situation wie im Beschwerdefall zu vollkommen unterschiedlichen Ergebnissen hinsichtlich Verlustausgleich, Verlustvortrag, Berücksichtigung von Anschaffungskosten etc. komme. In Summe ergebe sich jedenfalls eine willkürliche, sachlich nicht gerechtfertigte Differenzierung.

Im außerbetrieblichen Bereich seien die gravierenden Einschränkungen des Verlustausgleichs, das Verlustvortragsverbot, das Abzugsverbot von Anschaffungsnebenkosten gerade nicht als Ausgleich für den niedrigen linearen Steuersatz sowie die nicht progressionserhöhende Wirkung dieser Einkünfte für die Steuerbemessungsgrundlage der nach synthetischen Grundsätzen erhobenen Einkommensteuer zu sehen und es sei damit keinesfalls ein ausgewogenes System einer "Quasi-Bruttobesteuerung" geschaffen worden.

Faktische Auswirkungen im beschwerdegegenständlichen Fall

Im gegenständlichen Fall seien Verluste aus Kapitaleinkünften iHv EUR -32.696,76 erzielt worden, die Wertpapiertransaktionskosten iHv EUR 900,39 inkludieren. Es sei darauf hingewiesen, dass die im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2016 angeführte angerechnete Kapitalertragsteuer iHv EUR 0,72 auf Zinsen auf Geldanlagen angefallen sei.

Entsprechend dem Spruch des beschwerdegegenständlichen Einkommensteuerbescheides 2016 sei iZm dem Verlust iHv EUR -32.696,76 jeder Verlustvortrag versagt worden. Der Spruch beruhe jedoch im Lichte der voranstehenden Ausführungen - nicht nur bzgl. des verwehrteten Verlustvortrages - auf der Anwendung von verfassungswidrigen Gesetzen.

Unterbleiben einer Beschwerdeentscheidung und Erledigung durch das BFG

In der Bescheidbeschwerde werde die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen behauptet, daher sei keine Beschwerdeentscheidung zu erlassen, sondern die Beschwerde vom FA unverzüglich dem BFG vorzulegen (§ 262 Abs. 3 BAO).

Mit Vorlagebericht vom 20.06.2018 erfolgte die Vorlage durch das FA ohne Erlassung einer Beschwerdeentscheidung direkt an das BFG. In der Stellungnahme zur Vorlage führte das FA aus, dass in der Beschwerde ausschließlich die Verfassungswidrigkeit von Gesetzen behauptet werde und sich daher eine Stellungnahme des FA erübrige. Angemerkt werde, dass die zahlenmäßige Ermittlung der Kapitaleinkünfte seitens des FA nicht angezweifelt worden sei. Da ein (steuerlich irrelevanter) Verlust vorliege, sei auf die Vorlage von Belegen verzichtet worden.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen

1. Sachverhalt

Das Bundesfinanzgericht stellt auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Der Bf. erzielt Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Steuerberater. Daneben bezog er im beschwerdegegenständlichen Veranlagungsjahr Einkünfte aus Gewerbebetrieb sowie Einkünfte aus Kapitalvermögen. Die Einkünfte aus Kapitalvermögen umfassten sowohl inländische als auch ausländische Kapitaleinkünfte. Gesamthaft resultierte aus diesen Kapitaleinkünften ein Verlust von EUR -32.696,76.

Der Bf. machte in der Beilage zu seiner Einkommensteuererklärung für das Jahr 2016 (Formular E1kv - Beilage für Einkünfte aus Kapitalvermögen) in der Kennzahl 891 (Verluste) einen Betrag von EUR -32.696,76 geltend. Ergänzend zu seiner Einkommensteuererklärung brachte der Bf. über Finanzonline ein sonstiges Anbringen ein, in welchem er die bescheidmäßige Feststellung für die angegebenen Verluste aus Kapitaleinkünften aus dem Jahr 2016, die dem besonderen Steuersatz unterliegen, beantragte, um diese in die folgenden Jahre vorzutragen und sie mit zukünftigen positiven Einkünften aus Kapitalvermögen zu verrechnen. In diesen Verlusten sind Anschaffungsnebenkosten bzw. Veräußerungsnebenkosten von EUR 900,39 enthalten.

2. Beweiswürdigung

Die obigen Sachverhaltsfeststellungen sind unstrittig und ergeben sich aus den vom FA vorgelegten Unterlagen sowie aus den schriftlichen Eingaben des Bf.

Zu Spruchpunkt I. (Beschwerdeabweisung)

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren ist strittig, ob die kumulierte Anwendung der Normen § 18 Abs. 6 EStG 1988, § 20 Abs. 2 EStG 1988, § 27 Abs. 8 EStG 1988 und § 27a Abs. 4 Z 2 EStG 1988, im Bereich Einkünfte aus Kapitalvermögen im Privatvermögen verfassungswidrig ist.

Rechtslage

§ 18 Abs. 6 EStG 1988 idGF lautet:

"§18.

[...]

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

- *wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung oder bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 4 Abs. 3 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 Verlusts ist nach den §§ 4 bis 14 zu ermitteln."

§ 20 Abs. 2 EStG 1988 idGF lautet:

"§ 20.

[...]

(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 Abs. 1 anwendbar ist oder*
- *Einkünften, auf die der besondere Steuersatz gemäß § 30a Abs. 1 angewendet wird,*

in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen."

§ 27 Abs. 8 EStG 1988 idGF lautet:

"§ 27.

[...]

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

- *Verluste aus Einkünften nach Abs. 3 und 4 können nicht mit Zinserträgen aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen bei Kreditinstituten im Sinne des § 27a Abs. 1 Z 1 sowie mit Zuwendungen gemäß Abs. 5 Z 7 ausgeglichen werden.*
- *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.*
- *Einkünfte aus Kapitalvermögen, auf die ein besonderer Steuersatz gemäß § 27a Abs. 1 anwendbar ist, können nicht mit Einkünften aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden, für die diese besonderen Steuersätze gemäß § 27a Abs. 2 nicht gelten.*
- *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 Abs. 5."

§ 27a Abs. 4 Z 2 EStG 1988 idGF lautet:

"§ 27a.

[...]

(4) Für die Anschaffungskosten gilt Folgendes:

- [...]
- *Bei Wirtschaftsgütern und Derivaten, auf deren Erträge ein besonderer Steuersatz gemäß Abs. 1 anwendbar ist, sind die Anschaffungskosten ohne Anschaffungsnebenkosten anzusetzen. Dies gilt nicht für in einem Betriebsvermögen gehaltene Wirtschaftsgüter und Derivate."*

Gemäß Art. 135 Abs. 4 B-VG iVm Art. 89 B-VG steht die Prüfung der Gültigkeit gehörig kundgemachter Gesetze den Verwaltungsgerichten nicht zu. Hat ein solches Gericht gegen die Anwendung eines Gesetzes aus dem Grund der Verfassungswidrigkeit Bedenken, so hat es den Antrag auf Aufhebung dieser Rechtsvorschrift beim Verfassungsgerichtshof zu stellen. Dieser erkennt gemäß Art. 140 Abs. 1 Z 1 lit. a B-VG sodann über deren Verfassungswidrigkeit. Voraussetzung dafür ist, dass das erkennende Gericht die in Prüfung zu ziehende(n) Norm(en) anwenden muss (Präjudizialität).

Aus Sicht des Bf. bestehen insbesondere gegen die kumulierte Anwendung der angeführten Normen des EStG 1988 verfassungsrechtliche Bedenken im Hinblick auf den Gleichheitssatz (Art. 7 B-VG und Art. 2 StGG). Durch diese Bestimmungen werde Privatanlegern der Verlustvortrag verwehrt, gleichzeitig sei kein Ausgleich mit anderen positiven Einkünften, die nicht dem besonderen Steuersatz unterliegen, möglich und auch sonst bestehe kein anderes hinreichend angepasstes System der Verlustberücksichtigung; es komme daher in mehrfacher Hinsicht zu einer unsachlichen Ungleichbehandlung von Kapitaleinkünften im Privatvermögen im Vergleich zu jenen, die sich im Betriebsvermögen befänden.

Der Gleichheitssatz bindet nach ständiger Rechtsprechung des VfGH auch den Gesetzgeber. Gesetze verletzen den Gleichheitssatz, wenn sie Gleiches ungleich oder Ungleiches gleich behandeln. Unterschiede in der rechtlichen Gestaltung müssen ihre Grundlage in Unterschieden der ihnen zu Grunde liegenden Tatsachen haben, weil ansonsten diese den Gleichheitssatz verletzen. Überdies muss nach dem allgemeinen Sachlichkeitsgebot die Normierung auch für sich genommen sachlich sein.

Das sich aus dem Gleichheitssatz ableitende Leistungsfähigkeitsprinzip und das daraus entspringende Nettoprinzip stellen das vom Gesetzgeber geschaffene Ordnungssystem des Ertragssteuerrechts dar. Danach soll im Einkommensteuerrecht der periodisch erzielte Zuwachs an persönlicher wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit, ausgedrückt im Wesentlichen durch das am Markt erzielte (Rein)Einkommen, erfasst werden. Daher sind die zur Erzielung des Einkommens getätigten Aufwendungen von der Bemessungsgrundlage abzuziehen. Dieses Ordnungsprinzip darf vom Gesetzgeber nur dann durchbrochen werden, wenn es eine besondere sachliche Rechtfertigung dafür gibt. Rein fiskalische Gründe können ein solches Abgehen von diesem Ordnungssystem jedenfalls nicht rechtfertigen (VfSlg. 18.783/2009).

Der Verfassungsgerichtshof war schon mehrfach mit den verschiedenen Verlustausgleichs- und -vortragsbeschränkungen im betrieblichen und außerbetrieblichen Bereich befasst. Im Bereich der außerbetrieblichen Einkünfte - wie im beschwerdegegenständlichen Verfahren vorliegend - waren die Verlustverwertungsbeschränkungen bei sonstigen Einkünften sowie bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung Gegenstand verfassungsgerichtlicher Entscheidungen.

Generell beurteilte der VfGH es als unbedenklich, dass der Verlustvortrag auf die betrieblichen Einkunftsarten beschränkt bleibt und bei diesen ursprünglich nur bilanzierenden Steuerpflichtigen vorbehalten war (VfGH 12.10.1987, B 419/86). Verfassungsrechtlich problematisch sei es dem VfGH zufolge dann, wenn hohe laufende Aufwendungen nicht berücksichtigt werden können und daher bei einer periodenübergreifenden Totalbetrachtung der maßgeblichen Einkunftsquelle ein Einkommen zu versteuern ist, das gar nicht erzielt wurde.

Im Lichte dieser Ausführungen hat der VfGH mit Erkenntnis vom 30.09.2010, G 35/10, die Wortfolge "*wenn die Verluste durch ordnungsgemäße Buchführung ermittelt worden sind und*" in § 18 Abs. 6 EStG 1988 als verfassungswidrig beurteilt und aufgehoben. Er stellte fest, dass der Ausschluss des Verlustvortrages bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung deshalb verfassungswidrig sei, weil bei außerordentlichen Wertminderung eines Mietobjektes, die im Rahmen der Absetzung für außergewöhnliche Abnutzung steuerlich wirksam und als Werbungskosten abzuziehen waren, keine Verteilungsregelung vorgesehen war. Der VfGH hielt in seiner Entscheidung aber auch ausdrücklich fest, dass dieser verfassungswidrige Zustand sowohl durch die Öffnung des Verlustvortrages für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, als auch durch die Einführung einer neuen Verteilungsregelung in § 28 EStG beseitigt werden könne (VwGH 30.09.2010, G 35/10; *Lachmayer*, Verluste sind nicht gleich Verluste ÖStZ 2017/726 mwN).

Aus dieser Judikatur kann aber keineswegs geschlossen werden, dass es eine verfassungsrechtlich vorgeschriebene Verpflichtung des Gesetzgebers gibt, bei allen Einkunftsarten eine dem Verlustvortrag vergleichbare Verlustberücksichtigung vorzusehen.

Diese Sichtweise hat der VfGH in weiterer Folge bestätigt und die Zulässigkeit des Ausschlusses der Verlustvortragsfähigkeit bei außerbetrieblichen Einkünfte (aus nichtselbstständiger Arbeit) bejaht und die Behandlung einer entsprechenden Beschwerde abgelehnt (VfGH 22.09.2016, E 1701/2016). Nach Ansicht des Gerichtshofes ließ das auf die Berücksichtigung eines Verlustvortrages bei dieser Einkunftsart gerichtete Beschwerdebegehren, die Verletzung in einem verfassungsrechtlich gewährleisteten Recht oder die Verletzung in einem sonstigen Recht wegen Anwendung eines verfassungswidrigen Gesetzes als so wenig wahrscheinlich erkennen, dass keine hinreichende Aussicht auf Erfolg bestanden habe.

Des Weiteren entschied der VfGH in jüngster Zeit, dass gegen das Abzugsverbot von Anschaffungsnebenkosten für Wirtschaftsgüter und Derivate, die dem besonderen Steuersatz unterliegen und im Privatvermögen gehalten werden, keine verfassungsrechtlichen Bedenken bestehen (VfGH 14.06.2017, G 336/2016).

Auch in den Erkenntnissen des BFG werden die verfassungsrechtlichen Bedenken zur Einschränkung von Verlustverwertungen nicht geteilt: vgl. BFG 30.12.2015, RV/7105005/2015 (zu Kapitalvermögen); BFG 09.06.2016, RV/5100040/2016 (zu Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit) und BFG 16.08.2017, RV/6100636/2016 (zu Einkünften aus Spekulationsgeschäften).

Aus obigen Ausführungen ergibt sich daher, dass der Bf. es nicht vermag mit seinen Beschwerdeausführungen eine Verfassungswidrigkeit der angewendeten Normen aufzuzeigen. Das FA hat daher gesetzeskonform die bescheidmäßige Feststellung eines Verlustes aus Kapitalvermögen unterlassen. Die Beschwerde war daher als unbegründet abzuweisen.

Zu Spruchpunkt II. (Zulässigkeit einer Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die gegenständliche Beschwerdesache stellt keine Rechtsfrage dar, der grundsätzliche Bedeutung iSd Art 133 Abs. 4 B-VG zu kommt. Über die aufgeworfenen verfassungsrechtlichen Rechtsfragen wurde sowohl in der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes als auch des BFG abgesprochen. Das vorliegende Erkenntnis folgt dieser Judikatur und weicht in keinen Punkten davon ab. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist daher nicht zulässig.

Hinweis zum 2. COVID-19-Gesetz

Abweichend von der folgenden Rechtsbelehrung beginnt die Frist zur Erhebung einer Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder einer Revision an den Verwaltungsgerichtshof gegen diese Entscheidung - sofern diese vor dem 1. Mai 2020 gestellt wurde - mit 1. Mai 2020 zu laufen (§ 6 Abs. 2 i. V. m. § 1 Abs. 1 Art. 16 2. COVID-19-Gesetz BGBl. I Nr. 16/2020).

Wien, am 17. April 2020