

Schuldzinsenabzug bei der Veräußerung fremdfinanzierter Immobilien*

Die Besteuerung von Immobilienverkäufen wurde mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012 (1. StabG 2012)¹⁾ grundlegend reformiert.²⁾ Sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich unterliegt die Veräußerung von Immobilien gem § 30a Abs 1 und Abs 3 EStG nunmehr einem besonderen Steuersatz von 25 %. Um einen Gleichklang mit der Besteuerung von Kapitalvermögen zu gewährleisten, wurden auch § 20 Abs 2 EStG und § 12 Abs 2 KStG erweitert.³⁾ Demnach unterliegen Aufwendungen und Ausgaben, die im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit „sonderbesteuerten“ Immobilienverkäufen stehen, einem Abzugsverbot. Beim Verkauf fremdfinanzierter Immobilien stellt sich die Frage, ob davon auch Schuldzinsen erfasst sind.

1. Erweiterung des § 20 Abs 2 EStG und des § 12 Abs 2 KStG

Nach § 20 Abs 2 TS 2 EStG unterliegen Aufwendungen und Ausgaben insoweit einem Abzugsverbot, als sie mit Einkünften im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, „auf die der besondere Steuersatz gemäß [...] § 30a Abs. 1 anwendbar ist.“ Eine entsprechende Regelung für Körperschaften findet sich in § 12 Abs 2 TS 3 KStG. Demnach dürfen „Aufwendungen und Ausgaben nicht abgezogen werden, soweit sie mit [...] Einkünften aus Grundstücksveräußerungen, außer in den Fällen des § 30a Abs. 3 Z 1 bis 4 oder Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes 1988 [...] in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehen.“⁴⁾ Wenngleich sich der Gesetzeswortlaut des einkommen- und des körperschaftsteuerrechtlichen Abzugsverbots unterscheidet, soll eine inhaltliche Übereinstimmung bei mit Immobilienveräußerungen zusammenhängenden Aufwendungen und Ausgaben bestehen.⁵⁾

Aufgrund des Abzugsverbots unterliegen Einkünfte aus Immobilienveräußerungen einer „Bruttobesteuerung“^{6,7)} die aber insoweit eingeschränkt ist, als das Gesetz die Abzugsfähigkeit bestimmter Aufwendungen und Ausgaben ausdrücklich vorsieht.⁸⁾ Für einen fremdfinanzierten Immobilienerwerb an-

als Vorbild diene (ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 9; siehe auch *Hammerl/Mayr*, RdW 2012, 168 f). Anders als bei Einkünften aus Kapitalvermögen hätte es eines von § 20 Abs 2 TS 2 EStG abweichenden Wortlauts in § 12 Abs 2 TS 3 KStG aber gar nicht bedurft. Während nämlich § 27a Abs 6 EStG die Regelungen des § 27a Abs 1 bis 5 EStG nur auf Einkünfte iSd § 2 Abs 3 Z 1 bis 4 EStG erstreckt, die von natürlichen Personen erwirtschaftet werden, gelten die Bestimmungen des § 30a Abs 1 und 2 EStG bei Immobilienveräußerungen gem § 30a Abs 3 EStG auch für den betrieblichen Bereich von Körperschaften.

*) Der Beitrag basiert auf einem Vortrag, den der Verfasser am 10. 5. 2013 anlässlich des 22. Österreichischen Steuerrechtstags in Pörschach gehalten hat. Der Autor dankt den TeilnehmerInnen des diesjährigen Steuerrechtstags für wertvolle Anmerkungen; Univ.-Prof. Dr. Dr. h.c. *Michael Lang*, Dr. *Kasper Dziurdz* und Mag. *Ina Kerschner* darüber hinaus auch für die kritische Durchsicht des Manuskripts.

1) BGBl I 2012/22.
2) Vgl dazu *Bodis/Mayr*, Auswirkungen der neuen Grundstücksbesteuerung auf Körperschaften, RdW 2012, 239 (239 ff); *Bodis/Schlager*, Immobilienertragsteuer – Erhebungssystem der neuen Grundstücksbesteuerung, RdW 2012, 173 (173 ff); *Bruckner*, Begutachtungsentwurf Stabilitätsgesetz 2012: Die geplanten Änderungen bei der Besteuerung von Immobilien, ÖStZ 2012, 101 (101 ff); *derselbe*, Die neue Immobilienbesteuerung im 1. Stabilitätsgesetz 2012, ÖStZ 2012, 177 (177 ff); *Hammerl/Mayr*, StabG 2012: Die neue Grundstücksbesteuerung, RdW 2012, 167 (168 ff); *Herzog*, Die neue Immobilienbesteuerung ab 1. 4. 2012, SWK 2012, 563 (563 ff); *derselbe*, Handbuch Einkommensteuer (2012) 37 ff; *Mayr*, Grundstücksbesteuerung im betrieblichen Bereich, RdW 2013, 42 (42 ff); *Perthold/Vaishor*, Private Grundstücksveräußerungen durch natürliche Personen, in *Perthold/Plott* (Hrsg), Stabilitätsgesetz 2012, SWK-Spezial (2012) 9 (9 ff); *Urtz/Wimpissinger*, Einleitung, in *Urtz* (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer nach dem 1. StabG 2012 (2012) 1 (1 ff); *Wagner*, Die Veräußerung von privaten und betrieblichen Immobilien ab dem 1. 4. 2012 – Änderungen durch das 1. Stabilitätsgesetz 2012, in *Haunold/Kovari/Schuch/Wahrlich* (Hrsg), Immobilienbesteuerung² (2012) 15 (15 ff); *Zenk/Kumer*, Grundstücksveräußerungen im Betriebsvermögen natürlicher Personen, in *Perthold/Plott* (Hrsg), Stabilitätsgesetz 2012, SWK-Spezial (2012) 26 (26 ff).
3) ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 9.
4) Körperschaften, die von § 7 Abs 3 KStG erfasst werden, sind gem § 12 Abs 2 letzter Satz KStG von diesem Abzugsverbot ausgenommen.
5) ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 21. Der voneinander abweichende Wortlaut im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht ist wohl darauf zurückzuführen, dass das bei Kapitaleinkünften bestehende Abzugsverbot dem Gesetzgeber

6) Vgl dazu *Hammerl/Mayr*, RdW 2012, 169; zu verfassungsrechtlichen Bedenken vgl *Beiser*, Die Ertragsbesteuerung von Immobilien im Licht des Gleichheitssatzes, SWK 2012, 826 (826 ff); *derselbe*, Die neue Immobilienbesteuerung i. d. F. AbgÄG 2012 (2013) 47; *Bruckner*, ÖStZ 2012, 102 (FN 7); *Moser*, Rückwirkende Besteuerung im österreichischen Steuerrecht am Beispiel der Immobilienbesteuerung ab 1. 4. 2012 (Teil II), taxlex 2012, 253 (255 ff); *Urtz*, Verfassungsrechtliche Probleme der neuen Immobilienbesteuerung, in *Urtz* (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer nach dem 1. StabG 2012 (2012) 251 (255).

7) Für Grundstücke, die am 31. 3. 2012 nicht steuererfassen waren, können die Einkünfte gem § 30 Abs 4 EStG auch pauschal ermittelt werden. Im betrieblichen Bereich ist dies gem § 4 Abs 3a Z 3 lit a EStG nur bei der Veräußerung von Grund und Boden möglich. Vgl *Klaushofer/Leitner*, Die pauschale Besteuerung von „Altvermögen“ gem § 30 Abs 4 EStG, in *Urtz* (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer nach dem 1. StabG 2012 (2012) 86 (86 ff); *Urtz*, Ermittlung der betrieblichen Einkünfte, in *Urtz* (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer nach dem 1. StabG 2012 (2012) 109 (112 ff); *Wagner* in *Haunold/Kovari/Schuch/Wahrlich* (Hrsg), Immobilienbesteuerung², 32 ff; zur Frage der Pauschalbesteuerung von Grund und Boden bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG vgl *Beiser*, Grund und Boden: Fiktive Anschaffungskosten nach § 30 Abs 4 EStG auch bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG, SWK 2013, 383 (383 ff); *derselbe*, Grund und Boden und die fiktiven Anschaffungskosten nach § 30 Abs 4 EStG, SWK 2013, 603 (603 ff); *derselbe*, Fiktive Anschaffungskosten für Grund und Boden auch bei einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG?, ÖStZ 2013, 255 (255 ff); *Leitner/Urtz*, Steuerfreie Veräußerung von sowie Pauschalierung für Grund und Boden – auch beim § 5 EStG-Gewinnermittler?, ÖStZ 2013, 199 (199 ff); *dieselben*, Anmerkung zum Beitrag von *Beiser* „Fiktive Anschaffungskosten für Grund und Boden auch bei einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG? – Eine Replik auf *Leitner/Urtz*“, ÖStZ 2013/344“, ÖStZ 2013, 257 (257 ff); *dieselben*, Nochmals: Steuerfreie Veräußerung von sowie Pauschalierung für Grund und Boden auch beim § 5 EStG-Gewinnermittler, SWK 2013, 964 (964 ff); *Mayr*, Grund und Boden: Keine 86%-Pauschalregelung bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG, SWK 2013, 567 (567 ff); *derselbe*, Grund und Boden: Keine 86%-Pauschalregelung bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG, SWK 2013, 962 (962 ff); *Pircher*, Nochmals: Steuerfreie Veräußerung von und Pauschalierung für Grund und Boden auch beim § 5 EStG-Gewinnermittler, SWK-Heft 2013, 860 (860 ff); *Zorn* in *Büsser/Ehrke-Rabell/Fellner/Sutter/Zorn* (Hrsg), *Hofstätter/Reichel*, Die Einkommensteuer 1988⁵³ § 5 Rz 7.

8) Vgl dazu *Steckenbauer*, Die Ermittlung der Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen nach § 30 Abs 3 EStG, in *Urtz* (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer nach dem 1. StabG 2012 (2012) 67 (75 ff und 79 ff); *Urtz* in *Urtz* (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer 110 ff; zum Inflationsabschluss

fallende Schuldzinsen werden dabei nicht genannt. Vielmehr sollen diese nach den Gesetzesmaterialien von § 20 Abs 2 TS 2 EStG und § 12 Abs 2 TS 3 KStG erfasst werden:⁹⁾ „Im Gleichklang mit der Besteuerung von Kapitalvermögen ist [...] der Abzug von Werbungskosten bei der Ermittlung des Veräußerungsgewinnes nicht mehr möglich [...]; nur Aufwendungen, die auf die Mitteilung, Selbstberechnung und Entrichtung der Immobilienertragsteuer gemäß § 30c entfallen, können abgezogen werden. Nicht abziehbar sind damit insbesondere: [...] Fremdkapitalzinsen [...].“ Ein Schuldzinsenabzug sei aber dann möglich, wenn „das veräußerte Wirtschaftsgut [...] zur Einkünfteerzielung verwendet [wurde]; in diesem Fall sind die auf den Zeitraum der Einkünfteerzielung entfallenden Fremdkapitalzinsen im Rahmen der Ermittlung dieser Einkünfte zu berücksichtigen.“

2. Schuldzinsenabzug beim Verkauf von zur Einkünfteerzielung genutzten Immobilien

Nach den Gesetzesmaterialien sollen Schuldzinsen nur dann einem Abzugsverbot unterliegen, wenn das fremdfinanziert erworbene Grundstück privat genutzt wurde. Bei der Veräußerung einer fremdfinanzierten Immobilie, die zur laufenden Einkünfteerzielung genutzt wurde, sollen § 20 Abs 2 TS 2 EStG und § 12 Abs 2 TS 3 KStG hingegen nicht greifen. Ein kurzer Blick auf den Gesetzeswortlaut lässt Zweifel an einem solchen Ergebnis aufkommen. Das Abzugsverbot stellt nämlich auf einen „unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang“ mit Einkünften aus der Immobilienveräußerung ab. Solche Einkünfte liegen aber auch dann vor, wenn die veräußerte Immobilie zur Erzielung laufender Einkünfte genutzt wurde. Den Gesetzesmaterialien liegt somit offenbar die Auffassung zugrunde, dass beim Verkauf von zur laufenden Einkünfteerzielung genutzten Immobilien kein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen den Schuldzinsen und den Einkünften aus der Veräußerung besteht. Es erscheint zunächst fragwürdig, warum es für die Frage des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs darauf ankommen soll, ob die fremdfinanzierte Immobilie privat oder zur Erzielung laufender Einkünfte genutzt wird. Bei näherer Betrachtung zeigt sich jedoch, dass sich in der Rechtsprechung des VwGH Anhaltspunkte finden lassen, die ein solches Ergebnis stützen:

Nach der Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 setzten sich die Einkünfte bei einer innerhalb der Spekulationsfrist erfolgten Immobilienveräußerung gem § 30 Abs 4 EStG aF aus dem „Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits“ zusammen.¹⁰⁾ Nachdem zwischen den Schuldzinsen und den Einkünften aus der Veräußerung der fremdfinanziert erworbenen Immobilie nach der Rechtsprechung des VwGH ein wirtschaftlicher Zusammenhang besteht, konnten die Schuldzinsen beim Verkauf privat genutzter Immobilien als

Werbungskosten geltend gemacht werden.¹¹⁾¹²⁾ Da die Schuldzinsen bei zur laufenden Einkünfteerzielung genutzten Immobilien bereits bei der Ermittlung der laufenden Einkünfte berücksichtigt werden konnten, wurde im Schrifttum die Frage aufgeworfen, ob die Schuldzinsen beim Verkauf solcher Immobilien erneut – also ein zweites Mal – abgezogen werden können.¹³⁾ Nach Auffassung des VwGH ist in einem solchen Fall entscheidend, dass „das Spekulationsobjekt zunächst der Erzielung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung gedient hat, während noch nicht festgestanden ist, ob es zur Erzielung von Einkünften iSd § 30 EStG kommen werde. [...] Es hat daher der Zusammenhang mit den Einkünften iSd § 28 EStG bestanden, die Zinsen waren bei der Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung zu berücksichtigen. Wenn in der Folge ein Spekulationsgeschäft iSd § 30 EStG zustande gekommen ist, so vermag dies an der Höhe der in der Vergangenheit realisierten Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung nichts zu ändern. Der Zusammenhang der Zinsen mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung bleibt hiebei gewahrt.“¹⁴⁾ Der VwGH geht also offenbar davon aus, dass Schuldzinsen, die sowohl mit laufenden Einkünften aus der Nutzung als auch mit Einkünften aus der Veräußerung einer Immobilie zusammenhängen, nur einer Einkunftsart zuzuordnen sind.¹⁵⁾ Daher kann das Abzugsverbot für Aufwendungen und Ausgaben, die – zumindest potenziell – im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit „sonderbesteuerten“ Einkünften aus der Immobilienveräußerung stehen, nicht greifen, wenn die Schuldzinsen bereits bei der Ermittlung der Einkünfte aus der laufenden Nutzung der Immobilie berücksichtigt wurden.¹⁶⁾

weitere *Bodis/Mayr*, RdW 2012, 242 f; *Hammerl/Mayr*, RdW 2012, 168; *Herzog*, SWK 2012, S 571 f; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG⁵ § 30 Rz 67 ff; *Steckenbauer* in *Urtz* (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer 82 ff; siehe auch Punkt 3.1. in diesem Beitrag.

9) ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 9 und 21; siehe auch EStR 2000 idF Wartungserlass 2013 (GZ BMF-010203/0252-VI/6/2013 vom 5. 6. 2013), Rz 4873 und Rz 6421a.

10) Vgl dazu *Büsser/Hofstätter* in *Hofstätter/Reichel*, EStG⁶ § 30 Rz 19 ff; *Doralt/Kempf* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr&Zorn* (Hrsg), EStG⁷ § 30 Tz 135 ff; *Jakom/Kanduth-Kristen*, EStG⁵ § 30 Rz 41 ff; *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch § 30 Tz 29 ff.

11) VwGH 16. 11. 1993, 93/14/0124; 20. 4. 1995, 92/13/0262. Vgl dazu *Beiser*, Drei Fragen zu Spekulationsgeschäften, RdW 1995, 231 (231 ff); *Doralt*, Spekulationsgeschäft: Zinsenabzug bei privater Nutzung trotz VwGH fraglich, RdW 1995, 401 (401); *Fellner/Zorn*, Wechselwirkungen zwischen höchstgerichtlichen Entscheidungen und der Fachliteratur im Bereich des Abgabenrechts, ÖJZ 1996, 3 (3 ff); *Herzog*, Neues bei den Spekulationseinkünften: Finanzierungszinsen absetzbar, kein Abflußprinzip, RdW 1994, 58 (58 ff); *Lenneis*, Nochmals: Zinsen und Betriebskosten als Werbungskosten bei Spekulationsgeschäften, SWK 1995, A 537 (A 537 f); *Mayer*, Abzug von Fremdkapitalzinsen bei Spekulationsgeschäften mit Grund und Boden, NZ 1996, 193 (193 ff); siehe auch VfSlg 13.724/1994.

12) Die zum EStG 1972 ergangene Rechtsprechung des VwGH ließ den Abzug von Schuldzinsen beim Verkauf einer Immobilie hingegen nicht zu. Eine Kürzung des Veräußerungsgewinns war nach der damaligen Rechtsprechung des VwGH nämlich nur dann möglich, wenn die Werbungskosten unmittelbar durch das Veräußerungsgeschäft verursacht wurden (siehe zB VwGH 23. 10. 1984, 83/14/0266; kritisch dazu *Beiser*, Finanzierungskosten, Abflußprinzip und Verlustausgleichsverbot bei Spekulationsgeschäften, ÖStZ 1992, 170 [170]). Die unmittelbare Ursache der für die Finanzierung einer privat genutzten Immobilie anfallenden Schuldzinsen liegt aber „nicht im Veräußerungsgeschäft, sondern in dem zwecks Grundstücksanschaffung abgeschlossenen Finanzierungsgeschäft“ (VwGH 24. 10. 1978, 1006/76; vgl auch *Quantschnigg/Schuch*, ESt-Handbuch, § 30 Tz 37). Da diese Rechtsprechung aber noch zum EStG 1972 erging, bedurfte es nach Auffassung des VwGH keines verstärkten Senats, um davon abgehen zu können. Schließlich liegt dem EStG 1988 (BGBl 1988/400) nicht mehr bloß ein „enger“ Werbungskostenbegriff zugrunde (VwGH 16. 11. 1993, 93/14/0124; vgl auch *Fellner/Zorn*, ÖJZ 1996, 4).

13) Ablehnend *Beiser*, Systembrüche als Ordnungsprinzip, FJ 1996, 147 (147); *Lenneis*, Zum Doppelabzug von Schuldzinsen als Werbungskosten, FJ 1996, 248 (248 f); aA *Lang*, Schuldzinsen als Werbungskosten, FJ 1996, 123 (123 ff); *derselbe*, Schuldzinsen als Werbungskosten bei Veräußerungsgewinnen nach den §§ 30 und 31 EStG, in *Rill* (Red), Festschrift 100 Jahre Wirtschaftsuniversität Wien (1999) 429 (429 ff).

14) VwGH 28. 1. 1997, 96/14/0165; kritisch dazu *Lang* in *Rill* (Red), Festschrift 100 Jahre Wirtschaftsuniversität Wien, 429 ff.

15) Vgl *Lang* in *Rill* (Red), Festschrift 100 Jahre Wirtschaftsuniversität Wien, 436.

16) Auch die darauffolgende Rechtsprechung zur Frage des Schuldzinsenabzugs bei von einer Körperschaft fremdfinanziert erworbenen Beteiligungen deutet in diese Richtung (vgl mwN *Marchgraber*, Fremdfinanzierter Beteiligungserwerb, in *Lang/Schuch/Staringer/Storck* [Hrsg], Aktuelle Fragen der Konzernfinanzierung [2013] 133 [138 ff]). Der VwGH hat dabei erkannt, dass derartige Schuldzinsen ausschließlich mit den gem § 10 KStG steuerfreien Beteiligungserträgen in einem engeren Zusammenhang stehen und daher vom Abzugsverbot des § 12 Abs 2 KStG erfasst sind. Siehe VwGH 16. 2. 1988,

Dieses Verständnis der VwGH-Rechtsprechung spiegelt sich auch in der bisherigen Verwaltungspraxis wieder: Aufwendungen und Ausgaben unterlagen gem § 20 Abs 2 TS 1 EStG und § 12 Abs 2 TS 1 KStG schon nach der Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 einem Abzugsverbot, wenn und insoweit ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit nicht steuerpflichtigen oder nicht steuerbaren Einnahmen besteht.¹⁷⁾ Dieses Abzugsverbot spielte auch beim Verkauf von Immobilien eine Rolle. So führte nämlich die Veräußerung von Grund und Boden bei der Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 und Abs 3 EStG aF und im außerbetrieblichen Bereich der Verkauf sämtlicher Grundstücke bislang nur innerhalb der in § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG aF normierten Spekulationsfrist zu steuerpflichtigen Einkünften.¹⁸⁾ Schuldzinsen, die mit nicht steuerbaren Einkünften aus einer außerhalb der Spekulationsfrist erfolgten Veräußerung eines Grundstücks zusammenhängen, unterlagen daher grundsätzlich einem Abzugsverbot.¹⁹⁾ Dennoch wurde in der Vergangenheit nie daran gezweifelt, dass für den fremdfinanzierten Immobilienerwerb zu leistende Schuldzinsen abzugsfähig sind, sofern das Grundstück zur laufenden Einkünfteerzielung verwendet wurde.²⁰⁾ An dieser Verwaltungspraxis wird sich angesichts des EStR-Wartungserlasses 2013 wohl auch in Zukunft nichts ändern:²¹⁾ „Bei Schuldzinsen im Zusammenhang mit der Anschaffung oder Herstellung von Grundstücken ist zu unterscheiden, ob das Grundstück zur laufenden Erzielung von Einnahmen genutzt wird oder nicht. Wird das Grundstück zur laufenden Erzielung von betrieblichen oder außerbetrieblichen Einkünften genutzt, stehen die Schuldzinsen für die Zeiträume der Nutzung zur Einkünfteerzielung mit dieser in unmittelbarem Zusammenhang. Sie sind daher im Rahmen der Ermittlung dieser Einkünfte als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abzugsfähig. Schuldzinsen für Zeiträume, in denen das Grundstück für private Zwecke genutzt wird, sind auf Grund des Zusammenhanges mit der privaten Nutzung nicht abzugsfähig.“

Im Ergebnis deuten sowohl die Rechtsprechung des VwGH als auch die bisherige Verwaltungspraxis darauf hin, dass § 20 Abs 2 TS 2 EStG und § 12 Abs 2 TS 3 KStG nichts an der Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen bei der Ermittlung der laufenden Einkünfte ändern können. Ob im konkreten Kalender- oder Wirtschaftsjahr tatsächlich Einnahmen erwirtschaftet werden, ist dabei nicht ausschlaggebend.²²⁾ Vielmehr sind Schuldzinsen nach Maßgabe des § 4 Abs 4 und § 16 EStG auch dann zur

Gänze abzugsfähig, wenn sie die laufenden Einnahmen des jeweiligen Kalender- oder Wirtschaftsjahrs übersteigen. Der Schuldzinsenabzug wäre aber freilich ausgeschlossen, wenn die Voraussetzungen des § 1 Abs 2 Z 3 oder des § 2 Abs 3 Liebhaberei-VO²³⁾ erfüllt sind.

3. Schuldzinsenabzug beim Verkauf von privat genutzten Immobilien

Aufwendungen und Ausgaben können bei der Einkünfteermittlung nur dann steuerlich geltend gemacht werden, wenn es sich um Betriebsausgaben oder Werbungskosten handelt. Ungeachtet des unterschiedlichen Wortlauts von § 4 Abs 4 und § 16 Abs 1 EStG geht die hA dabei von einer grundsätzlichen Deckungsgleichheit des Betriebsausgaben- und Werbungskostenbegriffs aus.²⁴⁾ Es sind nur solche Aufwendungen und Ausgaben abzugsfähig, die zumindest mittelbar mit einer Einkunftsquelle zusammenhängen.²⁵⁾ Ein Schuldzinsenabzug bei privat genutzten Immobilien ist daher zunächst schon deshalb ausgeschlossen, weil in dem Zeitpunkt, in dem die Schuldzinsen anfallen, mangels eines mittelbaren Zusammenhangs mit einer Einkunftsquelle noch gar keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten vorliegen.²⁶⁾ Zwar konnten Schuldzinsen nach der Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 beim Verkauf einer privat genutzten Immobilie – sozusagen „nachträglich“ – als Werbungskosten geltend gemacht werden.²⁷⁾ Nach der neuen Rechtslage wird bei Immobilienverkäufen aber nicht mehr der „Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungserlös einerseits und den Anschaffungskosten und den Werbungskosten andererseits“ der Besteuerung unterworfen. Vielmehr sind dem Gesetz die abzugsfähigen Aufwendungen und Ausgaben ausdrücklich zu entnehmen. So können gem § 30 Abs 3 und § 4 Abs 3a Z 2 EStG lediglich die für die Mitteilung oder Selbstberechnung gem § 30c EStG anfallenden Kosten²⁸⁾ sowie anlässlich der Veräußerung entstehende Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gemäß § 6 Z 12 EStG²⁹⁾ abgezogen werden.³⁰⁾ Darüber hinaus kann unter bestimmten Voraussetzungen ein pauschaler Inflationsabschlag geltend gemacht werden.³¹⁾ Im außerbetrieblichen Bereich mindern gem § 30

23) BGBl 1993/33 idF BGBl 1997/358.

24) Vgl Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG¹³ § 16 Tz 2 ff; Jakom/Marschner, EStG⁶ § 4 Rz 271; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 16 Tz 5; Zorn in Hofstätter/Reichel, ESt⁴⁸ § 16 Rz 2.

25) Vgl Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG¹³ § 16 Tz 3; Jakom/Marschner, EStG⁶ § 4 Rz 272; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 16 Tz 5.

26) Vgl Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG¹³ § 16 Tz 49; Jakom/Lenneis, EStG⁶ § 16 Rz 4; Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 16 Tz 18; Zorn in Hofstätter/Reichel, ESt³⁰ § 16 Rz 1.

27) Siehe die Nachweise in FN 11.

28) Vgl dazu Steckenbauer in Urtz (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer 81 f; Urtz in Urtz (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer 110 f.

29) Die Abzugsfähigkeit solcher Minderbeträge wurde erst mit dem Abgabenänderungsgesetz 2012 (AbgÄG 2012 – BGBl I 2012/112) eingeführt. Der Gesetzgeber hat damit auf zuvor geäußerte Kritik im Schrifttum reagiert. Vgl Bruckner, ÖStZ 2012, 178; siehe dazu auch Mayr, RdW 2013, 42.

30) Wenngleich dem Gesetzeswortlaut keine explizite Regelung dafür zu entnehmen ist, sollen nach den Gesetzesmaterialien auch Anschaffungsnebenkosten steuerlich berücksichtigt werden können (ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 9; vgl dazu Bruckner, ÖStZ 2012, 178; derselbe, ÖStZ 2012, 102 [FN 5]; weiters Steckenbauer in Urtz [Hrsg], Die neue Immobiliensteuer 72 ff). Insofern besteht ein Unterschied zur Besteuerung von Kapitalvermögen. Bei außerbetrieblichen Einkünften aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen sind Anschaffungsnebenkosten nämlich nicht abzugsfähig, weil gem § 27a Abs 4 Z 2 EStG „[b]ei Wirtschaftsgütern und Derivaten, auf deren Erträge der besondere Steuersatz gemäß Abs. 1 anwendbar ist, [...] die Anschaffungskosten ohne Anschaffungsnebenkosten anzusetzen [sind]. Dies gilt nicht für in einem Betriebsvermögen gehaltene Wirtschaftsgüter und Derivate.“

31) Während der Inflationsabschlag im betrieblichen Bereich nur beim Verkauf von Grund und Boden zusteht, erfolgt im außerbetrieblichen Bereich auch bei

87/14/0051; 8. 6. 1988, 87/13/0068; 20. 9. 1989, 88/13/0072; 10. 12. 1991, 89/14/0064; 20. 11. 1996, 96/15/0188; 10. 10. 1996, 94/15/0187.

17) Vgl Doralt/Kofler in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG¹¹ § 20 Tz 150; Jakom/Baldauf, EStG⁶ § 20 Rz 92; Zorn in Hofstätter/Reichel, ESt⁵³ § 20 Rz 11; siehe weiters VwGH 16. 12. 1986, 84/14/0127; 10. 2. 1987, 86/14/0028; 3. 6. 1987, 86/13/0201; 14. 10. 1987, 87/13/0130; 17. 2. 1988, 87/13/0240; 25. 5. 1988, 87/13/0236; 25. 5. 1988, 87/13/0244; 29. 4. 1992, 87/13/0214.

18) Die Steuerpflicht von im Betriebsvermögen gehaltenen Immobilien bei der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 oder Abs 3 EStG aF ergab sich aus § 30 Abs 1 Z 2 EStG idF vor 1. StabG 2012. Vgl Doralt/Kempf in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG⁷ § 30 Tz 11; Jakom/Kanduth-Kristen, EStG⁵ § 30 Rz 23.

19) Vgl Quantschnigg/Schuch, ESt-Handbuch, § 20 Tz 41; weiters VwGH 28. 11. 2000, 99/14/0279.

20) Vgl zB Fellner/Zorn, ÖJZ 1996, 5; Herzog, RdW 1994, 59; Mayer, NZ 1996, 194; so wohl auch Beiser, Der Abzug von Schuldzinsen in der Einkommensteuer (1990) 122 f; siehe außerdem VwGH 18. 5. 1977, 46/77; 28. 1. 1997, 96/14/0165.

21) EStR 2000 idF Wartungserlass 2013 (GZ BMF-010203/0252-VI/6/2013 vom 5. 6. 2013), Rz 4873 und Rz 6421a.

22) Vgl dazu Doralt in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG⁹ § 28 Tz 94 f; Jakom/Laudacher, EStG⁶ § 28 Rz 59 ff; mwN auch Renner, Einkünfteerzielungsabsicht bei leerstehenden Wohnungen, SWK 2013, 530 (530); derselbe, Werbungskosten aus Vermietung und Verpachtung bei leerstehender Wohnung, ÖStZ 2009, 158 (158 ff); derselbe, Steuerliche Folgen ertragsloser Immobilienvermietungen, UFSjournal 2010, 44 (44 ff).

Abs 3 Satz 2 EStG zudem auch Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen sowie Absetzungen für Abnutzungen die Einkünfte aus der Veräußerung der Immobilie, soweit diese Aufwendungen nicht bereits bei der Ermittlung laufender Einkünfte berücksichtigt werden konnten.^{32/33)}

Der Gesetzgeber wollte offenbar abschließend regeln, welche Aufwendungen und Ausgaben bei den Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen abgezogen werden können. Für nicht in § 30 Abs 3 und § 4 Abs 3a EStG genannte Aufwendungen und Ausgaben wurde nämlich in § 20 Abs 2 TS 2 EStG und § 12 Abs 2 TS 3 KStG ein ausdrückliches Abzugsverbot normiert. Nach den Gesetzesmaterialien³⁴⁾ und der Auffassung des BMF³⁵⁾ sind davon auch Schuldzinsen erfasst. Die fehlende Möglichkeit eines Schuldzinsenabzugs könnte jedoch verfassungsrechtlich problematisch sein. Nach der Rechtsprechung des VfGH zu § 30 Abs 4 EStG aF ist es nämlich „durch nichts zu rechtfertigen, daß ein Veräußerer, der das Wirtschaftsgut mit Fremdkapital angeschafft hat, ungeachtet des größeren Aufwandes, der nötig war, den Veräußerungserlös zu erzielen, ebenso besteuert wird, wie ein Veräußerer, der dazu eigenes Vermögen verwenden konnte.“³⁶⁾

Eine ganz ähnlich gelagerte Konstellation ergibt sich auch bei Schuldzinsen, die eine Körperschaft aufgrund des fremdfinanzierten Erwerbs einer Beteiligung iSd § 10 KStG zu leisten hat: Nach der Rechtsprechung des VfGH stehen Schuldzinsen, die aufgrund des fremdfinanzierten Erwerbs von Kapitalanteilen durch eine Körperschaft anfallen, mit den gem § 10 KStG steuerfreien Beteiligungserträgen in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang.³⁷⁾ Sofern also nicht das Abzugsgebot des § 11 Abs 1 Z 4 KStG greift,³⁸⁾ ist der Schuldzinsenabzug gem § 12 Abs 2 KStG ausgeschlossen und zwar unabhängig davon, ob in dem betreffenden Veranlagungszeitraum tatsäch-

lich steuerfreie Beteiligungserträge vereinnahmt wurden. Es kommt nämlich nicht auf einen zeitlichen, sondern vielmehr auf einen wirtschaftlichen Zusammenhang an.³⁹⁾ Der VfGH vertrat zunächst sogar die Auffassung, dass Schuldzinsen, die für den fremdfinanzierten Erwerb einer Beteiligung zu leisten sind, „weder bei einer Wertänderung noch bei einem ‘Veräußerungsgewinn’ irgendeine Rolle [spielen] und [...] daher mit der Besteuerung des Wirtschaftsgutes selbst [...] in keinerlei Zusammenhang gebracht werden [können] [...]. Haben doch die Zinsen nicht in der Anschaffung des Wirtschaftsgutes ihre unmittelbare Ursache, sondern in der Art ihrer Finanzierung [...]; sie können daher auch nicht auf die Anschaffungskosten, aber auch sonst nicht auf den Wert des Wirtschaftsgutes und in weiterer Folge auch nicht auf Wertänderungen oder einem durch Gegenüberstellung des Veräußerungserlöses mit den Anschaffungskosten zu ermittelnden ‘Veräußerungsgewinn’ durchschlagen.“⁴⁰⁾ Diese strenge Sichtweise des VfGH warf im Schrifttum die Frage auf, ob es verfassungsrechtlich zulässig ist, den Schuldzinsenabzug auch dann zu versagen, wenn die Beteiligung steuerpflichtig veräußert wird.⁴¹⁾ Tatsächlich kam der VfGH in weiterer Folge zum Ergebnis, dass „[e]ine vollständige Außerachtlassung eindeutig für den Beteiligungserwerb aufgewendeter Schuldzinsen in jedem Fall der Erzielung eines Veräußerungsgewinnes [...] vor dem Gleichheitssatz [...] nicht bestehen [kann]. Der Veräußerer, der die Beteiligung mit Fremdkapital angeschafft hat, würde nämlich dann ungeachtet des größeren Aufwandes, der nötig war, einen steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn zu erzielen, ebenso besteuert wie ein Veräußerer, der dazu eigenes Vermögen verwenden konnte.“⁴²⁾

Die Rechtsprechung des VfGH zu § 30 Abs 4 EStG aF und zu § 12 Abs 2 KStG deutet darauf hin, dass ein Abzugsverbot für Schuldzinsen, die aufgrund des fremdfinanzierten Erwerbs einer privat genutzten Immobilie anfallen, verfassungsrechtlich bedenklich ist. Es kommt dadurch nämlich zu einer Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen, die eine Immobilie zur Gänze mit eigenem Kapital erwerben, und jenen, die für die Anschaffung Fremdmittel aufnehmen mussten, ungeachtet dessen, dass die zweite Gruppe von Steuerpflichtigen einen durch die Schuldzinsen verursachten größeren Aufwand auf sich genommen haben, um einen nach Maßgabe der §§ 30a ff EStG steuerpflichtigen Veräußerungsgewinn zu erzielen. Die gleichheitsrechtlichen Bedenken können auch nicht dadurch gerechtfertigt werden, dass Einkünfte aus Immobilienveräußerungen einem besonderen Steuersatz von 25 % unterliegen.⁴³⁾ Schließlich erfolgt diese Gleichbehandlung von nach der Auffassung des VfGH ungleichen Situationen innerhalb der „Schedule“ der §§ 30 ff EStG. Der besondere Steuersatz von 25 % kommt daher auch bei jenen Steuerpflichtigen zur Anwendung, die keine Fremdmittel für die Anschaffung der Immobilie aufgenommen haben.

der Veräußerung von Grundstücken eine pauschale Abgeltung der Inflation. Diese Einschränkung des Inflationsabschlags im betrieblichen Bereich wird in den Gesetzesmaterialien damit begründet, dass „der Wertverzehr dieser Gebäude bereits über die AfA steuerlich geltend gemacht wurde und zu einer Steuerminderung des laufenden Gewinnes geführt hat [...]“ (siehe ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 11; vgl dazu Steckenbauer in Urtz [Hrsg], Die neue Immobiliensteuer 82; Urtz in Urtz [Hrsg], Die neue Immobiliensteuer 111 f).

- 32) Vgl dazu Steckenbauer in Urtz (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer 75 ff.
 33) Daneben können auch die in § 28 Abs 6 EStG genannten steuerfreien Beträge steuermindernd geltend gemacht werden. § 30 Abs 3 Satz 4 EStG normiert überdies, dass „die Anschaffungskosten der verbleibenden Grundstücksteile um die Anschaffungskosten der übertragenen Grundstücksteile zu erhöhen [sind], [...] wenn „Grundstücksteile im Zuge einer Änderung der Widmung auf Grund gesetzlicher Vorgaben an die Gemeinde übertragen werden [...]“
 34) ErlRV 1680 BlgNR 24. GP, 9 und 21.
 35) EStR 2000 idF Wartungserrlass 2013 (GZ BMF-010203/0252-VI/6/2013 vom 5. 6. 2013), Rz 4873 und Rz 6421a.
 36) VfSlg 13.724/1994.
 37) So zB VfGH 16. 2. 1988, 87/14/0051; 8. 6. 1988, 87/13/0068; 20. 9. 1989, 88/13/0072; 10. 12. 1991, 89/14/0064; 20. 11. 1996, 96/15/0188; 10. 10. 1996, 94/15/0187; differenzierend BFH 25. 10. 1966, I 26/64, BStBl III 1967, 92; 21. 2. 1973, I R 26/72, BStBl II 1973, 508; 5. 12. 1984, I R 62/80, BStBl II 1985, 311; BFH 29. 5. 1996, I R 21/95, BStBl II 1997, 63. Zur Frage der Anwendung eines Abzugsverbots bei Beteiligungserträgen, die gem § 10 Abs 4-7 KStG nicht oder zumindest nicht zur Gänze steuerfrei vereinnahmt werden, vgl Doralt/Kofler in Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn (Hrsg), EStG¹¹ § 20 Rz 151/2; mwN auch Marchgraber, Ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung bei nur teilweise entlasteten Beteiligungserträgen?, RdW 2011, 439 (439 ff).
 38) Vgl dazu Lehner, Fremdfinanzierung von Beteiligungen ab 2011 – Kommentar zu § 11 Abs 1 Z 4 KStG, GES 2011, 121 (121 ff); derselbe, Fremdfinanzierung von Beteiligungen ab 2011 – Fragen und Antworten, taxlex 2011, 358 (358 ff); Marchgraber in Lang/Schuch/Staringer/Storck (Hrsg), Aktuelle Fragen der Konzernfinanzierung, 133 ff; Mayr, Fremdfinanzierungszinsen für Beteiligungen, in Kirchmayr/Mayr (Hrsg), Besteuerung der grenzüberschreitenden Konzernfinanzierung (2012) 15 (15 ff); Plott, Einschränkung des Zinsenabzugs in § 11 Abs 1 Z 4 KStG – Auswirkung des Budgetbegleitgesetzes 2011 auf die Konzernfinanzierung, ÖStZ 2011, 18 (18 ff); Polster-Grüll/Puchner, Fremdfinanzierung von Beteiligungen, in Achatz/Aigner/Kofler/Tumpel (Hrsg), Praxisfragen der Unternehmensbesteuerung (2011) 389 (389 ff); Staringer, Konzernsteuerrecht, Gutachten zum 18. Österreichischen Juristentag, Band IV/1 (2012) 156 ff.

- 39) So zB VfGH 20. 11. 1996, 96/15/0188; 10. 10. 1996, 94/15/0187; 20. 9. 1989, 88/13/0072; 8. 6. 1988, 87/13/0068; 16. 2. 1988, 87/14/0051. Nach der Auffassung des VfGH kann ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang selbst dann vorliegen, wenn die Fremdkapitalaufnahme dem Beteiligungserwerb zeitlich nachgelagert ist (VfGH 20. 10. 2010, 2007/13/0085; vgl dazu Marchgraber, Nachträgliche Fremdfinanzierung eines Beteiligungserwerbs, ecolx 2011, 79 [79 ff]).
 40) VfGH 16. 2. 1988, 87/14/0051; siehe weiters VfGH 8. 6. 1988, 87/13/0068; 20. 9. 1989, 88/13/0072; 10. 12. 1991, 89/14/0064; 20. 11. 1996, 96/15/0188.
 41) Vgl Lang, Beteiligungsertragsbefreiung und Schuldzinsenabzugsverbot, SWK 1996, A 638 (A 640); R&R, Schuldzinsenabzug bei Beteiligungsveräußerung, FJ 1999, 3 (3); Staringer, „Holdingzinsen“ weiterhin steuerlich abzugsfähig?, ecolx 1997, 193 (193).
 42) VfSlg 15.229/1998; weiters VfSlg 13.724/1994; VfSlg 14.784/1997; VfSlg 15.934/2000.
 43) Vgl Urtz in Urtz (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer 255.

4. Zusammenfassende Würdigung

Nach den Gesetzesmaterialien⁴⁴⁾ und der Auffassung des BMF⁴⁵⁾ ist für die Frage der Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen, die aufgrund des fremdfinanzierten Erwerbs einer Immobilie anfallen, zu unterscheiden, ob das Grundstück privat oder zur Erzielung laufender Einkünfte genutzt wird. Bei Immobilien, die der Einkünfterzielung dienen, können die Schuldzinsen bei der Ermittlung der laufenden Einkünfte berücksichtigt werden. Das in § 20 Abs 2 TS 2 EStG und § 12 Abs 2 TS 3

KStG normierte Abzugsverbot ist demnach nur beim Verkauf einer privat genutzten Immobilie von Bedeutung. Ob die fehlende Möglichkeit eines Schuldzinsenabzugs allerdings mit den verfassungsrechtlichen Vorgaben im Einklang steht, ist fraglich. Nach der Rechtsprechung des VfGH ist es nämlich gleichheitsrechtlich bedenklich, wenn „ein Veräußerer, der [ein] Wirtschaftsgut mit Fremdkapital angeschafft hat, ungeachtet des größeren Aufwandes, der nötig war, den Veräußerungserlös zu erzielen, ebenso besteuert wird, wie ein Veräußerer, der dazu eigenes Vermögen verwenden konnte.“⁴⁶⁾

44) ErlRV 1680 BgNR 24. GP, 9 und 21.

45) EStR 2000 idF Wartungserlass 2013 (GZ BMF-010203/0252-VI/6/2013 vom 5. 6. 2013), Rz 4873 und Rz 6421a.

46) VfSlg 13.724/1994; weiters VfSlg 15.229/1998; VfSlg 14.784/1997; VfSlg 15.934/2000.



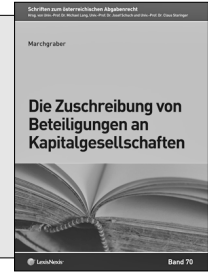
Fotostudio Huber

Der Autor:

Dr. Christoph Marchgraber ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Institut für Österreichisches und Internationales Steuerrecht der WU (Wirtschaftsuniversität Wien).

Publikationen des Autors:

Marchgraber
Die Zuschreibung von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften
Wien 2013, 366 Seiten
Preis: € 59,-
ISBN: 9783700755296



Dr. Stefan Papst, LL.M. (LSE)
Oberösterreich

■ ÖStZ 2013/701, 387

Regelbesteuerungsoption bei Immobilien und Kapitalvermögen: Ungleichbehandlung verfassungsrechtlich geboten

Sowohl bei Einkünften aus Kapitalvermögen als auch bei Einkünften aus Grundstücksveräußerungen ist der Betriebsausgaben- bzw Werbungskostenabzug auf einfachgesetzlicher Basis eingeschränkt, wenn der Sondersteuersatz iHv 25 % abstrakt anwendbar ist. Dies gilt selbst dann, wenn der Steuerpflichtige die Einkünfte freiwillig dem progressiven Tarif unterwirft (Regelbesteuerungsoption). Diese Rechtsfolge erscheint für den Bereich der Kapitaleinkünfte aufgrund der Verankerung im Endbesteuerungsgesetz verfassungsrechtlich vorgegeben. Dagegen ist bei Grundstückseinkünften, sofern als Folge der Regelbesteuerungsoption der progressive Tarif zur Anwendung kommt, aufgrund des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes der volle Betriebsausgaben- bzw Werbungskostenabzug geboten.

1. Immobilien: Abzugsverbot bei freiwilliger Anwendung des Tarifsteuersatzes

Sowohl im betrieblichen als auch im privaten Bereich sind bei Einkünften aus Grundstücksveräußerungen *ausschließlich* folgende Aufwendungen abzugsfähig:¹⁾ Ausgaben für die Mitteilung oder Selbstberechnung der ImmoESt gem § 30c EStG, Minderbeträge aus Vorsteuerberichtigungen gem § 6 Z 12 EStG sowie der Inflationsabschlag. Alle weiteren Ausgaben im Zusammenhang mit der Grundstücksveräußerung dürfen nach

dem Wortlaut des § 20 Abs 2 EStG nicht abgezogen werden, sofern der besondere Steuersatz iHv 25 % anwendbar ist.²⁾

Nach dem Willen des einfachen (historischen) Gesetzgebers ändert die *Ausübung der Regelbesteuerungsoption*³⁾ nichts am eingeschränkten Werbungskosten- bzw Betriebsausgabenabzug: Selbst wenn der Steuerpflichtige im betrieblichen oder außerbetrieblichen Bereich infolge der Ausübung der Regelbesteuerungsoption auf die Anwendung des 25%-Steuersatzes *freiwillig verzichtet* und seine Einkünfte aus der Grundstücks-

1) Siehe § 4 Abs 3a Z 2 EStG für den betrieblichen und § 30 Abs 3 EStG für den privaten Bereich.

2) Zu verfassungsrechtlichen Bedenken iZm dem Abzugsverbot trotz Anwendung des linearen Steuersatzes von 25 % siehe *Beiser*, Die Ertragsbesteuerung von Immobilien im Lichte des Gleichheitssatzes, SWK 2012, 826 f sowie *Zorn in Hofstätter/Reichel* (Hrsg), EStG⁵³, § 20 Rz 11.4.
3) Siehe § 30a Abs 2 EStG.