

Schriften zum Steuerrecht

Band 179

**Die Verfassungsmäßigkeit der
Verlustverrechnungsbeschränkungen
bei Einkünften aus Kapitalvermögen**

Von

Konstantin Lainer



Duncker & Humblot · Berlin

KONSTANTIN LAINER

Die Verfassungsmäßigkeit der
Verlustverrechnungsbeschränkungen
bei Einkünften aus Kapitalvermögen

Schriften zum Steuerrecht

Band 179

Die Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkungen bei Einkünften aus Kapitalvermögen

Von
Konstantin Lainer



Duncker & Humblot · Berlin

Die Juristische Fakultät der Universität Passau
hat diese Arbeit im Sommersemester 2022 als Dissertation angenommen.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in
der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten
sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten
© 2023 Duncker & Humblot GmbH, Berlin
Satz: TextFormA(r)t, Daniela Weiland, Göttingen
Druck: CPI books GmbH, Leck
Printed in Germany

ISSN 0582-0235
ISBN 978-3-428-18726-3 (Print)
ISBN 978-3-428-58726-1 (E-Book)

Gedruckt auf alterungsbeständigem (säurefreiem) Papier
entsprechend ISO 9706 ☼

Internet: <http://www.duncker-humblot.de>

Meinen Eltern und meinem Großvater

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Sommersemester 2022 von der Juristischen Fakultät der Universität Passau als Dissertation angenommen. Sie entstand während meiner Zeit als wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Staats- und Verwaltungsrecht, insbesondere Finanz- und Steuerrecht von Herrn Professor Dr. Rainer Wernsmann.

Mein ganz besonderer Dank gilt meinem Doktorvater, Herrn Professor Dr. Rainer Wernsmann. Ihm verdanke ich durch interessante und spannende Einblicke in die Welt des Steuerrechts meine Begeisterung für das Gebiet. Er hat mich zu dieser Arbeit ermuntert und während der Entstehung stets unterstützt. Herrn Professor Dr. Joachim Schmitt danke ich herzlich für die Übernahme und die zügige Erstellung des Zweitgutachtens.

Ich möchte auch meinen Freunden Dominik Hübsch, Christoph Horstmann und Tim Steppan für die hilfreichen Anmerkungen bei der Durchsicht des Manuskripts und die wertvolle Diskussion danken.

Mein größter Dank gebührt meinen Eltern und meiner Partnerin, Alina. Ich danke Euch von ganzem Herzen für Eure bedingungslose Unterstützung. Meine Eltern standen mir auf meinem Lebensweg in jeder Lage mit Rat und Tat beiseite und förderten mich immer sehr großzügig. Mit großer Freude widme ich deshalb ihnen und meinem Großvater, der mein Interesse für die Rechtswissenschaft geweckt hat, diese Arbeit.

Passau, im September 2022

Konstantin Lainer

Inhaltsverzeichnis

Einführung	15
§ 1 Ziel und Rechtfertigung der Untersuchung	15
§ 2 Begrenzung der Fragestellung	17
§ 3 Gang der Darstellung	18

1. Teil

Grundlagen der rechtlichen Beurteilung	19
---	----

1. Kapitel

Verlustverrechnung	19
---------------------------	----

§ 4 Der Verlustbegriff im Einkommensteuerrecht	19
§ 5 Ausgestaltung der Verlustverrechnung im Einkommensteuerrecht	20
§ 6 Verlustverrechnungsbeschränkungen	23

2. Kapitel

Besteuerung der Einkünfte aus Kapitalvermögen: Die Abgeltungsteuer	23
---	----

§ 7 Regelungsgehalt	24
A. Abgeltungsteuer	24
B. Verlustverrechnungsbeschränkungen bei Einkünften aus Kapitalvermögen ...	25
§ 8 Historische Entwicklung	27
A. Abgeltungsteuer	27
B. Verlustverrechnungsbeschränkungen bei Einkünften aus Kapitalvermögen ...	28

2. Teil

Verfassungsrechtliche Untersuchung der Regelungen in § 20 Abs. 6 EStG 30

3. Kapitel

	Verfassungsrechtlicher Prüfungsmaßstab	31
§ 9	Gleichheitsrechtliche Prüfung nach Art. 3 Abs. 1 GG	32
	A. Die Offenheit des Gleichheitsbegriffs	32
	B. Der Inhalt des allgemeinen Gleichheitssatzes	34
	I. Die verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung	34
	1. Geläufige Herleitungen	34
	2. Normatives und deskriptives Verständnis der Gleichheit	35
	a) Wertungen im Einkommensteuerrecht: Das Leistungsfähigkeitsprinzip	35
	b) Das normative Verständnis der Gleichheit	38
	c) Das deskriptive Verständnis der Gleichheit	39
	d) Vorzüge eines komplementären Verständnisses	40
	3. Steuerrechtliches Folgerichtigkeitsgebot als bereichsspezifische Ausprägung	43
	a) Gleichheitsgrundrechtliche Fundierung und Inhalt	43
	b) Anwendung auf den Einzelfall	47
	c) Unterscheidung von Abweichung und bloßer Modifikation der Belastungsgrundentscheidung	49
	4. Verhältnis zwischen deskriptiv-normativem Ansatz und Folgerichtigkeitsgebot	51
	II. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung von Ungleichbehandlungen	52
	1. Generelle Entwicklung der bundesverfassungsgerichtlichen Rechtsprechung zum Maßstab des allgemeinen Gleichheitssatzes	53
	2. Bereichsspezifische Konkretisierungen im Steuerrecht	54
	a) Keine pauschale Verschärfung des Maßstabs im Steuerrecht	54
	b) Ausbildung eines Prinzips gleichheitsgerechter Lastenauteilung: Willkürkontrolle	57
	c) Abweichung vom Maßstab einer gleichheitsgerechten Lastenauteilung: Gleitender Maßstab	59
	d) Objektive Abgrenzung der zwei Perspektiven	67
	3. Rechtfertigungsmöglichkeiten bei Abweichungen vom Maßstab einer gleichheitsgerechten Lastenauteilung	69
	a) Fiskalzweck	70
	b) Verstetigung der Staatseinnahmen als qualifizierter Fiskalzweck?	71
	c) Förderungs- und Lenkungsziel	75
	d) Typisierung	78

e) Verhinderung von Steuerumgehungen	81
f) Kompensation und Saldierung	83
§ 10 Freiheitsrechtliche Prüfung	86
A. Die zwei verschiedenen Wirkungen der Besteuerung	87
B. Beeinträchtigung der Freiheitsgrundrechte durch Vermögensentzug	88
I. Betroffenes Grundrecht	88
II. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung	89
C. Mittelbare Beeinträchtigung der Freiheitsgrundrechte durch Gestaltungswirkung	90
I. Eingriff in den Schutzbereich eines Freiheitsgrundrechts	90
II. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung des faktischen Eingriffs	91
§ 11 Finanzverfassungsrecht	92

4. Kapitel

Untersuchung der konkreten Verlustverrechnungsbeschränkungen in § 20 Abs. 6 EStG 93

§ 12 Verrechnung negativer Einkünfte (§ 20 Abs. 6 Satz 1 EStG)	93
A. Der allgemeine Gleichheitssatz	94
I. Verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung	94
1. Bestimmung der Belastungsgrundentscheidung	94
2. Ungleichbehandlung mit anderen Einkunftsarten	99
II. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Ungleichbehandlung	100
1. Festlegung des Prüfungsmaßstabs	101
a) Strengere Bindung an den Gleichheitssatz	101
b) Kompensationen	104
2. Rechtfertigung durch Verhinderung von Steuerarbitrage	105
3. Keine Rechtfertigung durch Ausweichverhalten	109
B. Zwischenergebnis	110
C. Finanzverfassungsrechtliche Kritik	110
§ 13 Begrenzung des interperiodischen Verlustabzugs (§ 20 Abs. 6 Satz 2 und 3 EStG)	113
A. Der allgemeine Gleichheitssatz	113
I. Verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung	113
II. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Ungleichbehandlung	114
1. Festlegung des Prüfungsmaßstabs	114
a) Strengere Bindung an den Gleichheitssatz	114
b) Kompensation	119
c) Zwischenergebnis	119
2. Rechtfertigung durch Gründe der Verwaltungsvereinfachung	120
B. Ergebnis	121

§ 14	Verluste aus privaten Veräußerungsgeschäften mit Aktien (§ 20 Abs. 6 Satz 4 EStG)	122
A.	Der allgemeine Gleichheitssatz	122
I.	Verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung	122
1.	Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen mit Aktien und mit anderen proportional besteuerten Kapitalanlagen	122
2.	Ungleichbehandlung der Ertragsformen von Aktien	124
3.	Ungleichbehandlung in Abhängigkeit von der Höhe der Beteiligung	127
4.	Ungleichbehandlung von Aktien aus dem Privatvermögen und aus dem Betriebsvermögen	128
5.	Ungleichbehandlung durch Ausschluss des Verlustrücktrags	129
II.	Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Ungleichbehandlungen	129
1.	Festlegung des Prüfungsmaßstabs	129
a)	Strenge Bindung wegen der Gefahr von Definitiveffekten	130
b)	Keine Betroffenheit von Freiheitsgrundrechten	132
c)	Sonstige Kriterien	136
2.	Keine Rechtfertigung durch qualifizierten Fiskalzweck	137
3.	Keine Rechtfertigung durch Verhinderung von Gestaltungsmöglichkeiten	140
4.	Keine Rechtfertigung durch Förderungs- und Lenkungsziele	142
5.	Keine Rechtfertigung durch besonderen proportionalen Einkommensteuersatz von 25 %	143
6.	Keine Rechtfertigung durch Ausweichverhalten	143
7.	Rechtfertigung des Rücktragsausschlusses durch Vereinfachungsgründe	144
III.	Ergebnis	144
B.	Kein Verstoß gegen Freiheitsgrundrechte	144
C.	Verletzung des finanzverfassungsrechtlichen „Abstandsgebots“ zur Kapitalverkehrsteuer?	145
§ 15	Verluste aus Termingeschäften (§ 20 Abs. 6 Satz 5 EStG)	146
A.	Der allgemeine Gleichheitssatz	147
I.	Verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung	147
1.	Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen mit Termingeschäften und mit anderen proportional besteuerten Kapitalanlagen	147
2.	Ungleichbehandlung von Termingeschäften im Privatvermögen und im Betriebsvermögen	148
3.	Ungleichbehandlung durch Ausschluss des Verlustrücktrags	150
4.	Keine Ungleichbehandlung wegen fehlender Differenzierung zwischen einzel- und zusammenveranlagten Steuerpflichtigen	150
II.	Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Ungleichbehandlungen	151
1.	Festlegung des Prüfungsmaßstabs	151
2.	Keine Rechtfertigung durch qualifizierten Fiskalzweck	152
3.	Keine Rechtfertigung durch Förderungs- und Lenkungsziele	154

4. Keine Rechtfertigung durch Verhinderung von Gestaltungsmöglichkeiten	155
5. Rechtfertigung des Rücktragausschlusses durch Vereinfachungsgründe	155
III. Ergebnis	156
B. Kein Verstoß gegen Freiheitsgrundrechte	156
C. Finanzverfassungsrechtliche Kritik	156
§ 16 Verluste aus dem Ausfall von Wirtschaftsgütern (§ 20 Abs. 6 Satz 6 EStG)	156
A. Der allgemeine Gleichheitssatz	157
I. Verfassungsrechtlich relevante Ungleichbehandlung	157
1. Ungleichbehandlung von Kleinanlegern und Großanlegern	157
2. Ungleichbehandlung von Kapitalforderungen nach wirtschaftlicher Werthaltigkeit	158
3. Ungleichbehandlung durch Ausschluss des Verlustrücktrags	159
4. Keine Ungleichbehandlung wegen fehlender Differenzierung zwischen einzel- und zusammenveranlagten Steuerpflichtigen	159
II. Verfassungsrechtliche Rechtfertigung der Ungleichbehandlungen	160
1. Festlegung des Prüfungsmaßstabs	160
2. Keine Rechtfertigung durch typisierende „Verschonung“ von Kleinanlegern und „Begünstigung“ von Großanlegern mit proportionalem Steuersatz	161
3. Keine Rechtfertigung durch Verhinderung oder Abschwächung der Effekte von Gestaltungsmöglichkeiten	164
4. Rechtfertigung des Rücktragausschlusses durch Vereinfachungsgründe	165
B. Ergebnis	165
Zusammenfassung	166
Literaturverzeichnis	175
Sachregister	195

Einführung

§ 1 Ziel und Rechtfertigung der Untersuchung

Die Bundesrepublik Deutschland finanziert sich im Rahmen der Wirtschaftsordnung der Sozialen Marktwirtschaft¹ grundsätzlich durch den Ertrag der in Art. 105 ff. GG geregelten Einnahmequellen, um ihre staatlichen Aufgaben erfüllen zu können.² Sie ist ein Steuerstaat.³ Wenn der Steuerpflichtige erfolgreich privat wirtschaftet, trägt er durch die auf den Erfolg zu entrichtende Steuer zur Finanzierung des Staatshaushalts bei.⁴ Im Falle des erfolglosen Wirtschaftens kann er sich daran nicht beteiligen. Im Extremfall ergibt sich am Ende eines bestimmten Zeitraums ein steuerlicher Verlust, also eine negative Differenz aus Erträgen und Aufwendungen.⁵ Aus Sicht des Staats sind solche Verluste unerwünscht. Der Gesetzgeber schränkt unter anderem aus diesem Beweggrund die Berücksichtigung etwaiger Verluste ein oder verbietet diese ganz.⁶

Im Zusammenhang mit der Anerkennung von Verlusten bei den Einkünften aus Kapitalvermögen ist eine hohe Aktivität des Normsetzers festzustellen. Im Zuge der Einführung der Abgeltungsteuer⁷ zum 1. 1. 2009 legte der Gesetzgeber Beschränkungen der Verlustberücksichtigung fest. Diesen Regelungskomplex ergänzte er Ende 2019⁸ mit zusätzlichen, noch weitergehenden Beschränkungen. Kurz darauf änderte⁹ der Gesetzgeber die neu erlassenen Regelungen und hatte damit wohl eine Reduzierung der Eingriffsintensität im Blick.

¹ Dazu ausführlich *Zacher*, in: Bundesministerium für Arbeit und Soziales und Bundesarchiv, Geschichte der Sozialpolitik, S. 333 (459 ff.). Die herrschende Meinung geht von einer „wirtschaftspolitischen Neutralität“ des Grundgesetzes aus, BVerfG v. 1. 3. 1979 – 1 BvR 532/77, BVerfGE 50, 290 (336 f.); *Papier*, in: Nörr/Starbatty, 50 Jahre Soziale Marktwirtschaft, S. 95 m. w. N. auch zur Gegenansicht.

² BVerfG v. 8. 6. 1988 – 2 BvL 9/85, BVerfGE 78, 249 (266 f.); *Tipke*, StRO I², S. 230; *Vogel*, in: Isensee/Kirchhof, HStR II³, § 30 Rn. 51 ff.; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 478 f.

³ Zum Begriff des Steuerstaats *Vogel*, in: Isensee/Kirchhof, HStR II³, § 30 Rn. 51 ff., 69 ff.; *Tipke*, StRO I², S. 105 ff., 230; *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, S. 473 f.

⁴ *Seewald*, in: FS Spindler, S. 775.

⁵ *Thieman*, Verluste, S. 1 f.; vgl. *Hey*, in: Tipke/Lang, Steuerrecht²⁴, Rn. 8.60.

⁶ Vgl. etwa den Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucks. 16/5491, 19 zur Verlustverrechnungsbeschränkung für Aktienveräußerungen in § 20 Abs. 6 Satz 4 EStG. Der Sinn und Zweck liege in der Verhinderung von „abstrakt drohenden qualifizierten Haushaltsrisiken“.

⁷ Unternehmensteuerreformgesetz 2008 v. 14. 8. 2007, BGBl I 2007, 1912 = BStBl I 2007, 630.

⁸ Gesetz v. 21. 12. 2019, BGBl I 2019, 2875 = BStBl I 2020, 127.

⁹ Gesetz v. 21. 12. 2020, BGBl I 2020, 3096 = BStBl I 2021, 6.

Zunächst könnte zwar fraglich sein, ob es überhaupt der Verlustverrechnungsbeschränkungen in Anbetracht des Abzugsverbots der tatsächlichen Werbungskosten gemäß § 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 2 EStG bedarf. Denn die Pauschalierung des Werbungskostenabzugs auf 801 € verhindert im Ansatz bei einer Vielzahl von Fällen, dass überhaupt Verluste entstehen können.¹⁰ Allerdings erlangen die Verlustverrechnungsbeschränkungen insbesondere im Bereich der Veräußerungstatbestände des § 20 Abs. 2 EStG Bedeutung, weil gemäß § 20 Abs. 4 Satz 1 EStG der „Gewinn im Sinne des Absatzes 2“ als Saldo aus Veräußerungseinnahmen und Anschaffungskosten sowie Veräußerungsaufwendungen auch negativ sein kann.¹¹ Die Berechnung dieses Saldos und die Verlustverrechnung sind vorrangig vor dem Abzug des Werbungskostenpauschbetrags vorzunehmen (vgl. § 20 Abs. 9 Satz 4 EStG).¹² Außerdem sind die Beschränkungen für Verluste aus Termingeschäften relevant, nachdem der BFH¹³ und mittlerweile auch die Finanzverwaltung¹⁴ anerkennen, dass der Ausfall von Optionen zu negativen Einkünften aus Kapitalvermögen führt.¹⁵

Der BFH entschied kürzlich über eine Verrechnungsbeschränkung, die Verluste aus Aktienveräußerungen betrifft und die nach Überzeugung des Senats gegen Verfassungsrecht verstößt.¹⁶ Er setzte deshalb gemäß Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG das Revisionsverfahren aus, um eine Entscheidung des BVerfG einzuholen. Dieser Vorlagebeschluss wirft grundlegende dogmatische Fragen zur verfassungsrechtlichen Prüfung auf, die es näher zu untersuchen gilt. Offene Fragen und Unklarheiten in Rechtsprechung und Literatur betreffen Gleichheits- und Freiheitsgrundrechte gleichermaßen. Beispielhaft seien hier die Geltung und Einordnung des Folgerichtigkeitsgebots oder die Tauglichkeit von Gründen, etwa des qualifizierten Fiskalzwecks, zur Rechtfertigung einer verfassungsrechtlich relevanten Ungleichbehandlung genannt. Die vorliegende Untersuchung befasst sich mit den Verfassungsmaßstäben und den daraus gezogenen Folgerungen für die konkrete verfassungsrechtliche Überprüfung der Verlustverrechnungsbeschränkungen bei Einkünften aus Kapitalvermögen. Die Erkenntnisse zu den abstrakten Maßstäben sind auf das übrige ertragsteuerliche¹⁷ System der Verlustverrechnung übertragbar.

¹⁰ *Jachmann-Michel*, StuW 2018, 9 (20); *Thiemann*, Verluste, S. 298.

¹¹ Vgl. *Jachmann-Michel*, StuW 2018, 9 (20); *Thiemann*, Verluste, S. 298.

¹² *Buge*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 20 Rn. 561; *Jochum*, in: Kirchhof/Söhn/Mellnig, EStG, § 20 Rn. K 25.

¹³ BFH v. 12. 1. 2016 – IX R 48/14, BStBl II 2016, 456; v. 12. 1. 2016 – IX R 49/14, BStBl II 2016, 459; v. 12. 1. 2016 – IX R 50/14, BStBl II 2016, 462.

¹⁴ BMF v. 19. 5. 2022, IV C 1 – S 2252/19/10003:009, Rn. 27, 32.

¹⁵ *Jachmann-Michel*, StuW 2018, 9 (20).

¹⁶ BFH v. 17. 11. 2020 – VIII R 11/18, BStBl II 2021, 562; Az. des BVerfG: 2 BvL 3/21. Die Vorinstanz war nicht von der Verfassungswidrigkeit überzeugt, FG Schleswig-Holstein v. 28. 2. 2018 – 5 K 69/15, EFG 2018, 948 (Rn. 31 ff.).

¹⁷ Zur Gruppe der Ertragsteuern gehören die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer sowie die Gewerbe(ertrag)steuer, vgl. *Birk/Desens/Tappe*, Steuerrecht²⁴, Rn. 588. In der Arbeit sind bei der Verwendung dieses Begriffs nur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer gemeint.

Ausgehend von den grundsätzlichen Überlegungen beurteilt die Arbeit die Verfassungsmäßigkeit des § 20 Abs. 6 EStG anhand des allgemeinen Gleichheitssatzes, der Freiheitsgrundrechte und der finanzverfassungsrechtlichen Vorgaben.

Die Erkenntnisse könnten vor dem Hintergrund der Diskussion um eine Reform der Immobilienbesteuerung in Deutschland relevant werden. Ausgehend von der Feststellung, dass erhebliche Lücken bei der Besteuerung von Immobilienvermögen vorhanden sind, werden verschiedene Vorschläge zur Korrektur diskutiert.¹⁸ Es wird unter anderem in Parallele zur Veräußerung von Kapitalanlagen gemäß § 20 Abs. 2 EStG die fristunabhängige Besteuerung der Gewinne aus der Veräußerung von Immobilien, die im Privatvermögen gehalten werden, vorgeschlagen.¹⁹ Dies würde von der derzeit geltenden fristgebundenen Regelung in § 22 Nr. 2 i. V. m. § 23 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG abweichen. Als Alternative wird eine Ausdehnung der Immobilienbesteuerung nach dem Vorbild Österreichs diskutiert²⁰, das diese Einkünfte einer Abgeltungsteuer unterworfen und damit eine weitere Schedule gebildet hat.²¹ Dieses Modell könnte wiederum eine Einschränkung der Verlustverrechnung zur Folge haben.²²

§ 2 Begrenzung der Fragestellung

Das Thema der Verfassungsmäßigkeit der Verlustverrechnungsbeschränkungen bei Einkünften aus Kapitalvermögen wird im Folgenden nur mit Blick auf § 20 Abs. 6 EStG untersucht. § 20 Abs. 7 EStG, der eine Rechtsgrundverweisung²³ auf § 15b EStG enthält, wird nicht in die Betrachtung einbezogen. Dieser regelt zwar eine Verrechnungsbeschränkung für Verluste aus Steuerstundungsmodellen. Nach einhelliger Auffassung hat die Regelung jedoch seit Einführung der Abgeltungsteuer, insbesondere wegen der Beschränkungen in § 20 Abs. 6 EStG und des Werbungskostenpauschbetrags gemäß § 20 Abs. 9 Satz 1 Halbs. 1 EStG, nur noch eine geringe praktische Bedeutung.²⁴

¹⁸ *Fuest/Hey/Spengel*, ifo Schnelldienst 12/2021, 31.

¹⁹ *Fuest/Hey/Spengel*, ifo Schnelldienst 12/2021, 31 (36); *Hey*, StuW 2022, 11 (11 ff.); kritisch *Voigtländer*, StuW 2022, 10 (10f.) mit Argumenten für eine Beibehaltung der Fristenregelung, die die Steuerfreiheit der Veräußerungsgewinne nach zehn Jahren regelt.

²⁰ Kritisch *Hey*, StuW 2022, 11 (12f.). Instruktiv zur Lage in Österreich *Staringer*, DStJG 2014, S. 137 (148 ff.).

²¹ 1. Stabilitätsgesetz 2012, Österr. BGBl I Nr. 22/2012. Veräußerungen von Immobilien unterliegen der „Immobilienenertragsteuer“ und werden mit einem proportionalen Steuersatz von zunächst 25 %, seit dem Jahr 2016 von 30 % belastet. Näher hierzu Österr. BMF, Immobilien und Steuern, S. 70 ff.

²² Zur Rechtslage in Österreich *Staringer*, DStJG 2014, S. 137 (153 ff.).

²³ *Levedag*, in: Schmidt⁴¹, EStG, § 20 Rn. 250.

²⁴ *Bleschick*, in: Kirchhof/Seer²¹, EStG, § 20 Rn. 179; *Buge*, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 20 Rn. 635, 645; *Jachmann-Michel*, in: Lademann, EStG, § 20 Rn. 1664; *Jochum*, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 20 Rn. 17; *Levedag*, in: Schmidt⁴¹, EStG, § 20 Rn. 250 f. geht bei Satz 2 sogar davon aus, dass dieser kaum noch einen Anwendungsbereich hat; *Möllenbeck*, in: Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 20 Rn. 1553 f.