

# 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“

*Beiser* hat in seinem – in diesem Heft abgedruckten – Beitrag auf unseren Aufsatz „Steuerfreie Veräußerung von sowie Pauschalierung für Grund und Boden – auch beim § 5 EStG-Gewinnermittler?“ (abgedruckt in ÖStZ 9/2013, 199 ff) repliziert. Da es mittlerweile bereits mehrere Beiträge zu diesem Thema gibt (darunter 2 Repliken von *Beiser*), liegen ohnehin alle Argumente auf dem Tisch. Wir wollen diese Argumente in geraffter Form darstellen, damit sich die Leserinnen und Leser ein Bild machen können.

## Worum geht es?

*Zorn*<sup>1)</sup> und *Beiser*<sup>2)</sup> haben die Ansicht vertreten, dass – aufgrund von dem Wortlaut nach unvollständigen bzw zu weit gefassten Übergangsregelungen (§ 124 Z 212 EStG idF des 1. Stabilitätsgesetzes 2012<sup>3)</sup>) – im Zeitraum vom 1. 1. bis zum 31. 3. 2012 Grund und Boden des Anlagevermögens auch bei der Gewinnermittlungsart gem § 5 EStG steuerfrei veräußert werden könne. Diese Ansicht hat in weiterer Folge zur Konsequenz, dass Grund und Boden – auch bei der Gewinnermittlungsart nach § 5 EStG – am 31. 3. 2012 „nicht steuerverfangen“ war und daher die Pauschalierungsregelungen des § 30 Abs 4 EStG angewendet werden könnten. *Mayr*<sup>4)</sup> hat die Meinung von *Zorn* und *Beiser* kritisiert und wir haben uns in unserem erwähnten Beitrag dieser Kritik angeschlossen.<sup>5)</sup> Auf diese Kritik hat *Beiser*<sup>6)</sup> jeweils repliziert.

## Welche Argumente wurden vorgebracht?

- **Wortlautargument:** Die Übergangsregelung des § 124b Z 212 EStG 1988 besagt, dass „§ 4 Abs. 10 Z 3 und § 5 Abs. 1 [EStG], jeweils in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, [...] letztmalig auf Wirtschaftsjahre anzuwenden [sind], die vor dem 1. April 2012 enden.“ Aus dieser Formulierung folgern *Zorn* und *Beiser*, dass – im Umkehrschluss – für Wirtschaftsjahre, die ab dem 1. April 2012 enden, bereits die Neufassung des § 5 Abs 1 EStG anzuwenden sei. Da der neugefasste § 5 Abs 1 EStG nicht mehr den zweiten Satz enthält, wonach „§ 4 Abs. 1 letzter Satz [...] jedoch nicht anzuwenden“ ist, sei Grund und Boden auch bei der Gewinnermittlungsart nach § 5 Abs 1 EStG außer Ansatz zu lassen.<sup>7)</sup> Dies be-

deutet dass auch der § 5 Abs 1 EStG-Gewinnermittler zB bei einem Bilanzstichtag 31. 12. 2012 im Zeitraum vom 1. 1. bis zum 31. 3. 2012 Grund und Boden steuerfrei veräußern könnte (die Steuerfreiheit ist daher auch abhängig vom konkreten Bilanzstichtag; siehe dazu noch unten). Erstens ist uE der bloße Wortlaut aber nicht das alleinige Instrument der Auslegung. Eine teleologische Reduktion ist aus methodischer Sicht genauso zulässig, wenn der Sinn und Zweck des Gesetzes auf andere Weise – dh abgesehen vom Wortlaut – klar wird. Zweitens ist der Wortlaut im konkreten Fall uE anders zu lesen als von *Zorn* und *Beiser*: Die Übergangsregelung des § 124b Z 212 EStG bezieht sich nämlich – auch hinsichtlich der Erwähnung des § 5 Abs 1 EStG – ausschließlich auf die einkommensteuerlichen Konsequenzen bei Wechsel der Gewinnermittlungsart, was auch aus der Erwähnung des § 4 Abs 10 Z 3 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 deutlich wird.<sup>8)</sup> So gesehen kann man – entgegen *Beiser* – uE auch nicht sagen, dass der Wortlaut „eindeutig“ ist.<sup>9)</sup> Drittens steht uE ohne jeden Zweifel fest, dass der Gesetzgeber diese Konsequenz einer „Besteuerungslücke“ und der Anwendung der Pauschalierungsvorschriften nicht wollte – sie ist also uE „planwidrig“. Entgegen *Beiser* liegen damit sehr wohl die Voraussetzungen für eine teleologische Reduktion vor. Denn warum sollte man den § 5 Abs 1 EStG-Gewinnermittler nach dem 1. StabG 2012 günstiger behandeln als vor der Reform (siehe dazu auch unten)?

- **Gleichstellung der Gewinnermittlungsart gem § 5 Abs 1 EStG mit den anderen Gewinnermittlungsarten als Argument:** *Beiser* führt für seine Ansicht ins Treffen, dass der Gesetzgeber mit der Reform gerade die Gewinnermittlungsarten gem § 4 Abs 1 und Abs 3 EStG mit der Gewinnermittlungsart gem § 5 Abs 1 EStG gleichstellen wollte.<sup>10)</sup> Dies ist sicher richtig; es bedeutet jedoch erstens noch nicht, dass der Gesetzgeber Grund und Boden beim § 5 Abs 1 EStG-Gewinnermittler innerhalb eines bestimmten Zeitraums steuerfrei stellen wollte, sondern er wollte umgekehrt Grund

1) *Zorn* in Hofstätter/Reichel, EStG<sup>53</sup> (Dezember 2012) § 5 Rz 7.  
2) *Beiser*, Grund und Boden: Fiktive Anschaffungskosten nach § 30 Abs 4 EStG auch bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG, SWK 2013, 383.  
3) BGBl. I 2012/22, in der Folge mit „1. StabG 2012“ abgekürzt.  
4) *Mayr*, Grund und Boden: Keine 86%-Pauschalregelung bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG, SWK 2013, 567.  
5) *Leitner/Urtz*, Steuerfreie Veräußerung von sowie Pauschalierung für Grund und Boden – auch beim § 5 EStG-Gewinnermittler? ÖStZ 9/2013, 199.  
6) *Beiser*, Grund und Boden und die fiktiven Anschaffungskosten nach § 30 Abs 4 EStG, SWK 2013, 603 sowie *derselbe*, „Fiktive Anschaffungskosten für Grund und Boden auch bei einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG? – Eine Replik auf *Leitner/Urtz*, ÖStZ 2013/344“, in diesem Heft (ÖStZ 2013/435).  
7) Dies ergibt sich im Zusammenwirken mit der Übergangsregelung des § 124b Z 211 EStG, wonach bei Verkäufen bis zum 31. 3. 2012 noch § 4 Abs 1 EStG

idF vor dem 1. StabG 2012 anzuwenden sei; daher gelte auch § 4 Abs 1 letzter Satz EStG aF, wonach Grund und Boden steuerfrei sei (vgl *Leitner/Urtz*, ÖStZ 9/2013, 200).

8) Auch die Gesetzesmaterialien nehmen nur auf den Wechsel der Gewinnermittlungsart Bezug; *Leitner/Urtz*, ÖStZ 9/2013, 201.

9) *Beiser*, SWK 2013, 604; *derselbe*, in diesem Heft.

10) *Beiser*, SWK 2013, 385; *derselbe*, in diesem Heft.

und Boden bei den Gewinnermittlungsarten gem § 4 Abs 1 und § 4 Abs 3 EStG steuerpflichtig machen. Eine solche Besserstellung der Gewinnermittlungsart gem § 5 Abs 1 EStG im Vergleich zur früheren Rechtslage ergibt sich auch nicht aus den verfassungsrechtlichen Vorgaben des Gleichheitsgrundsatzes (siehe dazu auch unten).<sup>11)</sup> Zweitens würde – selbst wenn man der Ansicht von *Beiser* folgt und eine vom Gesetzgeber gewünschte Besserstellung des § 5 Abs 1 EStG-Gewinnermittlers annimmt – dieses Ziel der Besserstellung nur innerhalb eines Übergangszeitraums erreicht, und dies wiederum abhängig vom Bilanzstichtag (zB bei einem Bilanzstichtag zum 31. 12. 2012 daher bei Verkauf zwischen 1. 1. und 31. 3. 2012). Die vom Bilanzstichtag abhängigen und dadurch willkürlichen Besteuerungsergebnisse werfen wiederum verfassungsrechtliche Bedenken auf, die – entgegen *Beiser* – nicht für, sondern gerade gegen eine solche Besserstellung sprechen (siehe dazu sogleich unten).<sup>12)</sup>

- **Gleichheitssatz als Argument:** *Beiser* begründet seine Meinung, wonach Grund und Boden auch bei der Gewinn-

ermittlungsart gem § 5 Abs 1 EStG der Pauschalierung unterliege – da Grund und Boden zum 31. 3. 2012 nicht steuerverfassen war<sup>13)</sup> – insbesondere mit dem Gleichheitsgrundsatz, da der § 5 Abs 1 EStG-Gewinnermittler mit den anderen Gewinnermittlungsarten gleichgestellt werden sollte.<sup>14)</sup> Diesem Argument ist uE bereits deswegen nicht zuzustimmen, da die Pauschalierungsvorschrift des § 30 Abs 4 EStG den Hintergrund hat, die ab dem 1. 4. 2012 eintretende Steuerpflicht für Grund und Boden „abzufedern“. Diese Zielsetzung trifft für § 4 Abs 1 und Abs 3 EStG, aber gerade nicht für den § 5 EStG-Gewinnermittler zu. Überdies führt die Übergangsregelung zu willkürlichen Ergebnissen, da sie vom Bilanzstichtag abhängt: So steht beispielsweise beim Bilanzstichtag zum 31. 3. 2012 die Pauschalierung nicht zu.<sup>15)</sup> Der Gleichheitssatz ist daher gerade kein Argument für das von *Beiser* vertretene Auslegungsergebnis, da durch diese Auslegung Ungleichbehandlungen nicht verhindert, sondern verstärkt werden.<sup>16)</sup>

11) Die Ungleichbehandlung des Grund und Bodens bei den verschiedenen Gewinnermittlungsarten vor dem 1. StabG 2012 wurde vom VfGH nämlich als verfassungskonform beurteilt; vgl. *Leitner/Urtz*, ÖStZ 9/2013, 201 und die dort in FN 22 angeführten Nachweise.  
12) *Leitner/Urtz*, ÖStZ 9/2013, 201.

13) *Beiser*, SWK 2013, 383 ff.

14) *Beiser*, SWK 2013, 604; *derselbe*, in diesem Heft.

15) Auf diese Ungleichbehandlungen weist insbesondere *Mayr*, SWK 2013, 568 f hin. Auch *Beiser* scheint in diesem Heft die willkürlichen Ergebnisse – bezogen auf den Bilanzstichtag 31. 3. 2012 – einzuräumen.

16) *Leitner/Urtz*, ÖStZ 9/2013, 202 f.



Foto privat

#### Die Autoren:

Univ.-Ass. Mag. Dr. Thomas Leitner ist wissenschaftlicher Mitarbeiter am Fachbereich Öffentliches Recht/Finanzrecht der Paris Lodron Universität Salzburg. Univ.-Prof. MMag. Dr. Christoph Urtz ist dort Professor (Lehrstuhlhaber) für Finanzrecht.



Foto Helmreich



#### Publikationen der Autoren: in Urtz (Hrsg)

#### Die neue Immobiliensteuer nach dem 1. StabG 2012 Sonderausgabe für ÖStZ-Abonnenten

Wien 2012, 318 Seiten  
Preis: 36,- €  
ISBN: 9783700753117



#### Rechnungswesen für die Praxis – [rwp.lexisnexus.at](http://rwp.lexisnexus.at)

- ➔ Von Praktikern für Praktiker
- ➔ Erklärung von komplexen Fragen des Rechnungswesens und Steuerrechts mittels Beispielen und Checklisten
- ➔ Vergleichsrechner und Leitfäden stehen für Abonnenten auf Abruf bereit

Zeitschriftenarchiv & News zum Thema: [rwp.lexisnexus.at](http://rwp.lexisnexus.at)!

Jahresabonnement 2013  
6 Ausgaben um nur € 114,-

**Online-Archiv inklusive!**

Bestellen Sie jetzt:  
E-Mail: [bestellung@lexisnexus.at](mailto:bestellung@lexisnexus.at)