

Steuerfreie Veräußerung von sowie Pauschalierung für Grund und Boden – auch beim § 5 EStG-Gewinnermittler?

In der Literatur ist von Zorn¹⁾ und Beiser²⁾ die Ansicht vertreten worden, dass – aufgrund von dem Wortlaut nach unvollständigen bzw zu weit gefassten Übergangsregelungen – 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 steuerverfängen“ war, weswegen die Pauschalierungsregelungen des § 30 Abs 4 EStG angewendet werden könnten. Diese Meinung von Zorn und Beiser wurde allerdings von Mayr³⁾ kritisiert; auf diese Kritik hat Beiser⁴⁾ wiederum repliziert. In diesem Beitrag soll untersucht werden, ob die von Zorn und Beiser vermutete Besteuerungslücke im Wege der Interpretation geschlossen werden kann und – daran anknüpfend – ob eine pauschale Besteuerung nach der Maßgabe des § 30 Abs 4 EStG auch im Hinblick auf Grund und Boden des Anlagevermögens bei der Gewinnermittlungsart gem § 5 EStG in Betracht kommen kann oder ob die Pauschalierung bei § 5 EStG ausgeschlossen ist.

1. Die frühere Rechtslage und die Übergangsregelungen zum 1. 4. 2012

Gem § 4 Abs 1 letzter Satz EStG idF vor dem 1. StabG 2012⁵⁾ galt die Regelung, dass „Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung oder Entnahme und sonstige Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört, [...] nicht zu berücksichtigen“ sind. Dies galt aufgrund des § 4 Abs 3 letzter Satz EStG nicht nur für die Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs 1 EStG, sondern auch für die Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs 3 EStG. Sämtliche Wertänderungen des Grund und Bodens blieben daher nach der alten Rechtslage bei der Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs 1 oder § 4 Abs 3 EStG außer Ansatz (sie waren aber sehr wohl dann zu erfassen, wenn die Veräußerung innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist des § 30 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 erfolgte).⁶⁾

Mit dem 1. StabG 2012 wurde der letzte Satz des § 4 Abs 1 EStG sowie die gleichlautende Bestimmung des § 4 Abs 3 letzter Satz EStG gestrichen. Gemäß der Übergangsregelung des § 124b Z 211 EStG sind die erwähnten Vorschriften des „§ 4 Abs. 1 letzter Satz und Abs. 3 letzter Satz [EStG], jeweils in der Fassung vor dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I Nr. 22/2012, [...] letztmalig auf Wertveränderungen vor dem 1. April 2012 anzuwenden“. Irritierend an dieser Übergangsregelung ist auf den ersten Blick die Tatsache, dass von „Wertveränderungen“ die Rede ist, während § 4 Abs 1 letzter Satz EStG idF vor dem 1. StabG 2012 noch von „Wertänderungen“ sprach. Gemeint ist aber offenbar, dass auf sämtliche Wertveränderungen vor dem 1. 4. 2012 – also auf Gewinne oder Verluste aus Veräußerungen oder Entnahmen und alle sonstigen Wertänderungen (zB eine Senkung des Teilwerts)⁷⁾ – noch die alte Rechtslage anzuwenden ist.⁸⁾ Dies bedeutet insb dass Veräußerungen des Grund und Bodens des Anlagevermögens bis zum 31. 3. 2012 bei der Gewinnermittlungsart nach § 4 Abs 1 oder § 4 Abs 3 EStG außer Ansatz bleiben (allenfalls aber bei Veräußerung innerhalb der zehnjährigen Spekulationsfrist erfasst werden).

§ 5 Abs 1 zweiter Satz EStG idF vor dem 1. StabG 2012 enthielt die Regelung, dass „§ 4 Abs. 1 letzter Satz [EStG] [...] jedoch nicht anzuwenden“ ist. Durch das 1. StabG 2012 wurde dieser zweite Satz des § 5 Abs 1 EStG gestrichen. An seiner Stelle wurde eine Bestimmung über die Zulässigkeit der Bildung von gewillkürtem Betriebsvermögen eingefügt (die

1) Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG⁵³ (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) Mayr, Grund und Boden: Keine 86%-Pauschalregelung bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG, SWK 2013, 567.
4) Beiser, Grund und Boden und die fiktiven Anschaffungskosten nach § 30 Abs 4 EStG, SWK 2013, 603.
5) BGBl I 2012/22.
6) Nach der hA bewirkte § 4 Abs 1 letzter Satz EStG idF vor dem 1. StabG 2012, dass die Subsidiaritätsklausel des § 30 Abs 3 Z 1 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 nicht zur Anwendung kam und Veräußerungen von Liegenschaften des Anlagevermögens gegebenenfalls nach der Maßgabe des § 30 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 als Spekulationsgeschäfte zu besteuern waren: vgl zB VwGH 26. 3. 1980, 1545/78, ÖStZB 1981, 34; 29. 10. 1985, 85/14/0117, ÖStZB 1986, 204; 25. 2. 2003, 2000/14/0017; Doralt, EStG¹⁵ (1. 1. 2011) § 4 Rz 113; Jakom/Marschner, EStG⁵ (2012) § 4 Rz 152; Heu, Ertragsteuerliche Behandlung immobilien Vermögens bei Mitunternehmensschaften mit Gewinnermittlung nach § 4 (1) bzw § 4 (3) EStG, FJ 2011, 46 (47); Urnikl/Rohn, Unterschiede in den Gewinnermittlungsarten, in Urnikl/Fritz-Schmied (Hrsg), Bilanzsteuerrecht Jahrbuch 2008 (2008) 41 (45); krit dazu Pircher/Pölzl, Steuerfreie Veräußerung des betrieblich genutzten Grund und Bodens als Spekulationstatbestand? SWK 2004 S 711. Vgl auch § 30 Abs 1 Z 3 EStG idF StruktAnpG 2006 (entspricht § 30 Abs 1 Z 2 EStG idF BudBG 2011) und dazu die ErläuterV 1434 BlgNR 22. GP 6 sowie Fritz-Schmied, StruktAnpG 2006: Die Neuregelung der Einlagenbewertung gem § 6 Z 5 EStG in Kombination

mit der Spekulationsbesteuerung nach § 30 Abs 1 Z 3 EStG, taxlex 2006, 524 ff.

7) So konnte etwa ein eingetretener Wertverlust im Wege einer Teilwertabschreibung durch einen § 4 Abs 1 EStG-Ermittler nach der Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 nur dann steuerlich geltend gemacht werden, wenn der Grund und Boden dem Umlaufvermögen zuzurechnen war (arg „Wertänderungen von Grund und Boden, der zum Anlagevermögen gehört“); vgl dazu zB VwGH 31. 5. 1983, 82/14/0188, ÖStZB 1984, 73.
8) IdS zB Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG⁵³ § 5 Rz 7, wonach „Wertänderungen (bzw Verkäufe)“ vor dem 1. 4. 2012 nach der alten Rechtslage zu beurteilen sind.

Zulässigkeit von gewillkürtem Betriebsvermögen bei der Gewinnermittlungsart nach § 5 EStG wurde vorher aus § 4 Abs 10 Z 3 lit b EStG abgeleitet).^{9), 10)} Gem der Übergangsregelung des § 124b Z 212 EStG sind „§ 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, die vor dem 1. April 2012 enden“.

2. Steuerfreie Veräußerung bis zum 31. 3. 2012?

2.1. Besteuerungslücke aufgrund des Wortlauts der Übergangsbestimmungen

Nach Zorn¹¹⁾ sei aus den im vorangegangenen Abschnitt genannten Übergangsvorschriften des § 124b Z 211 und des § 124b Z 212 EStG in Zusammenhang mit § 4 Abs 1 letzter Satz (idF vor dem 1. StabG 2012) und der Neufassung des § 5 Abs 1 EStG folgende „Besteuerungslücke“ abzuleiten: Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 1. 4. 2012 enden, sei die Bestimmung des § 5 Abs 1 EStG in ihrer Neufassung durch das 1. StabG 2012 anzuwenden (Zorn zieht also den Umkehrschluss zur Übergangsbestimmung des § 124b Z 212 EStG, nach deren Wortlaut für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. 4. 2012 enden, noch die alte Bestimmung des § 5 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 anzuwenden ist).¹²⁾ In weiterer Folge sei – aufgrund der Übergangsregelung des § 124b Z 211 EStG – noch die alte Fassung des § 4 Abs 1 letzter Satz EStG anzuwenden (dh idF vor dem 1. StabG 2012); daher sei Grund und Boden steuerneutral, obwohl es sich um die Gewinnermittlungsart nach § 5 EStG handelt. Der neugefasste § 5 Abs 1 EStG enthalte nämlich nicht mehr den zweiten Satz, wonach „§ 4 Abs. 1 letzter Satz [...] jedoch nicht anzuwenden“ ist. Es fehlt also sozusagen an der „Ausschlussklausel“, wonach die Steuerneutralität des Grund und Bodens bei der Gewinnermittlung nach § 5 Abs 1 EStG nicht anwendbar sei.

Zusammengefasst hat die Übergangsbestimmung des § 124b Z 212 EStG somit zur Folge, dass die alte Fassung des § 5 EStG (mit „Ausschlussklausel“) noch auf jene Wirtschaftsjahre anzuwenden ist, die vor dem 1. 4. 2012 enden. Für nach dem 31. 3. 2012 endende Wirtschaftsjahre ist – aufgrund eines Umkehrschlusses zu § 124b Z 212 EStG – bereits die Neufassung des § 5 EStG durch das 1. StabG 2012 (ohne „Ausschlussklausel“) anzuwenden. Dies habe nach Zorn die Konsequenz, dass bei einem zum 31. 12. 2012 endenden Wirtschaftsjahr Grund und Boden bei Veräußerung im Zeitraum 1. 1. bis 31. 3. 2012 steuerfrei sei (in gleicher Weise wie bei einem § 4 Abs 1- oder § 4 Abs 3-Gewinnermittler).¹³⁾

Der Bilanzstichtag muss demnach nach dem 31. 3. 2012 liegen (denn bei einem Bilanzstichtag genau zum 31. 3. 2013 könnte eine Veräußerung im Wirtschaftsjahr 2012/2013 erstmals zum 1. 4. 2012 stattfinden, aufgrund des § 124b Z 211 EStG ist eine steuerfreie Veräußerung aber letztmals zum 31. 3. 2012 möglich). Endet das Wirtschaftsjahr zB am 30. 4. 2012, dann kann ein steuerfreier Verkauf des Grund und Bodens im Wirtschaftsjahr 2011/2012 innerhalb von 11 Monaten vorgenommen werden, nämlich vom 1. 5. 2011 bis zum 31. 3. 2012.¹⁴⁾ Endet das Wirtschaftsjahr zB am 30. 11. 2012, kann ein steuerfreier Verkauf im Wirtschaftsjahr 2011/2012 innerhalb von vier Monaten erfolgen, nämlich vom 1. 12. 2011 bis zum 31. 3. 2012.

2.2. Zur Möglichkeit der Schließung der Besteuerungslücke

Beiser stimmt der von Zorn vertretenen Auffassung zu und begründet dies mit verfassungsrechtlichen Argumenten im Hinblick auf eine Gleichbehandlung bei der Anwendung des § 30 Abs 4 EStG.¹⁵⁾ Bevor eine Würdigung dieses verfassungsrechtlichen Aspekts erfolgen kann, ist zunächst jedoch auf die Möglichkeit einer Schließung der sich aus dem Wortlaut der unter 1. dargestellten Übergangsbestimmungen ergebenden Besteuerungslücke einzugehen.

Der Begriff der Gesetzeslücke ist gleichbedeutend mit der planwidrigen Unvollständigkeit des Gesetzes.¹⁶⁾ Bei einer sog „teleologischen Lücke“ erfordert der im Wege der Auslegung festgestellte Normzweck in Verbindung mit dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz (Art 7 Abs 1 B-VG; Art 2 StGG) die (analoge) Erstreckung der Rechtsfolgenanordnung einer gesetzlichen Norm auf einen Sachverhalt, auf den die betreffende Norm dem Wortlaut nach nicht unmittelbar anwendbar ist.¹⁷⁾ Damit sind im Wesentlichen Fälle gemeint, in denen der Wortlaut einer Bestimmung hinter dem Normzweck zurückbleibt, weil sich der Gesetzgeber bei der Formulierung des betreffenden Tatbestands die regelungsbedürftigen Sachverhalte nicht umfassend genug vorgestellt hat.¹⁸⁾ Eine im Wege der Analogie zu schließende Lücke liegt vor diesem Hintergrund grundsätzlich nicht vor, wenn der Gesetzgeber die Anordnung der Rechtsfolge auf einen bestimmten Sachverhalt bewusst ausgeschlossen hat (da die Unvollständigkeit ja planwidrig sein muss) oder wenn der verfassungsrechtliche Gleichheitssatz keine – mittels analoger Anwendung der lückenhaften Regelung zu erreichende – Gleichbehandlung erforderlich macht.¹⁹⁾

Dies gilt sinngemäß auch für Fälle, in denen sich der Gesetzeswortlaut im Verhältnis zum Normzweck als überschießend erweist. Die planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes ist in diesen Fällen im Fehlen einer Ausnahmebestimmung zu sehen, die jene Sachverhalte vom Anwendungsbereich der betreffenden Norm ausschließt, deren Gleichbehandlung mit den von der ratio legis zu erfassenden Fällen sachlich nicht gerechtfertigt erscheint.²⁰⁾ Um in diesen Fällen ein verfassungswidriges Er-

9) Vgl zB Doralt, EStG¹⁵ § 4 Rz 64.

10) Der durch das 1. StabG 2012 neu gefasste zweite Satz des § 5 Abs 1 EStG lautet nunmehr: „Die Widmung von Wirtschaftsgütern als gewillkürtes Betriebsvermögen ist zulässig.“

11) Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG⁵³ § 5 Rz 7.

12) AA Mayr, SWK 2013, 569, der damit argumentiert, dass § 5 Abs 1 idF 1. StabG 2012 (mangels ausdrücklicher Inkrafttretensbestimmungen) erst am Tag nach der Kundmachung im BGBl – am 1. 4. 2012 – in Kraft getreten sei. Das von Mayr angeführte Beispiel, wonach vor diesem Hintergrund im Falle eines Bilanzstichtags am 31. 12. 2012 für den Zeitraum von 1. 1. bis 31. 3. 2012 weder § 5 Abs 1 EStG idF 1. StabG 2012 noch § 5 Abs 1 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 anwendbar seien, spricht uE jedoch gerade nicht gegen den von Zorn gezogenen Umkehrschluss, dass § 5 Abs 1 EStG idF 1. StabG 2012 für diesen Zeitraum (rückwirkend) zur Anwendung komme. Diese rückwirkende Anwendung verhindert nämlich eine „Legisvakanz“, die den Ausführungen von Mayr zufolge nicht der Absicht des Gesetzgebers entspreche.

13) Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG⁵³ § 5 Rz 7.

14) Vgl dazu auch Mayr, SWK 2013, 568.

15) Beiser, SWK 2013, 384 ff.

16) Grundlegend Canaris, Die Feststellung von Lücken im Gesetz² (1983) 39; vgl dazu auch T. Leitner, Steuerumgehung und Missbrauch im Steuerrecht (2013) 59 ff mwN.

17) Vgl dazu zB VwGH 8. 9. 1998, 96/08/0207; Bydlinski, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff² (1991) 474; Leitner, Steuerumgehung 60 f mwN.

18) Bydlinski in Rummel, ABGB³ (2001) § 7 Rz 2.

19) Vgl dazu Leitner, Steuerumgehung 61 f mwN.

20) Vgl dazu Bydlinski, Methodenlehre², 480 f; Leitner, Steuerumgehung 63 f mwN.

gebnis²¹⁾ zu vermeiden, ist die zu weit formulierte Bestimmung teleologisch zu reduzieren und damit ihr Anwendungsbereich ausschließlich auf die vom Normzweck erfassten Fälle einzuschränken.

Der von *Zorn* und *Beiser* vertretenen Ansicht kann vor diesem Hintergrund nur dann gefolgt werden, wenn die Nichtbesteuerung des Grund und Bodens im Anlagevermögen eines § 5-Ermittlers bei Veräußerung bis zum 31. 3. 2012 vom Gesetzgeber so gewollt war (womit keine „Planwidrigkeit“ vorliegen würde) und den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz nicht verletzt.

In Zusammenhang mit der hier erörterten Problematik würde eine Gleichbehandlung mit Fällen, in denen die Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 oder § 4 Abs 3 EStG erfolgt, aus der Perspektive des Gleichheitssatzes auf den ersten Blick für die von *Zorn* und *Beiser* vertretene Ansicht sprechen.

Dagegen ist zunächst jedoch einzuwenden, dass die unterschiedliche Behandlung des Grund und Bodens des Anlagevermögens bei den verschiedenen Gewinnermittlungsarten nach der Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 in der Rspr des VfGH als verfassungskonform angesehen wurde.²²⁾ Vor allem aber gilt es in diesem Zusammenhang zu beachten, dass die von *Beiser* und *Zorn* vertretene Ansicht nur zu einer Gleichbehandlung der Gewinnermittlungsarten in bestimmten Einzelfällen führen würde, denn in die oben (2.1.) beschriebene Besteuerungslücke fallen keineswegs alle Veräußerungsvorgänge eines § 5-Ermittlers in einem nach dem 31. 3. 2012 endenden Wirtschaftsjahr, sondern lediglich jene, die in einem bestimmten – je nach Wahl des Bilanzstichtags unterschiedlich langem – Zeitraum stattfinden. So wäre nach dem von *Zorn* und *Beiser* vertretenen Auslegungsergebnis bei einem Bilanzstichtag 31. 12. eine Veräußerung bis 31. 12. 2011 zum progressiven ESt-Tarif steuerpflichtig, in den Monaten Jänner bis März 2012, wäre die Veräußerung steuerfrei (sofern die Spekulationsfrist zum Veräußerungszeitpunkt abgelaufen ist),²³⁾ ab dem 1. 4. 2012 unterläge die Veräußerung dem besonderen Steuertarif von 25 % (gegebenenfalls iVm einer pauschalen Festsetzung der Bemessungsgrundlage gem § 30 Abs 4 EStG).²⁴⁾ Bei einer Bilanzierung zum 31. 3. könnte die Veräußerung hingegen niemals steuerfrei veräußert werden, wodurch der Grund und Boden am 31. 3. 2012 „steuererfassen“ und eine Pauschalbesteuerung gem § 30 Abs 4 EStG generell ausgeschlossen wäre.²⁵⁾

Vor diesem Hintergrund würde es auf der Grundlage einer bloßen Wortlautinterpretation der betreffenden Übergangsvorschriften innerhalb der Gruppe der § 5-Ermittler zu einer Ungleichbehandlung kommen (zB Steuerfreiheit einer Veräußerung am 15. 12. 2011 bei Bilanzstichtag 30. 4., hingegen Steuerpflicht der Veräußerung bei Bilanzstichtag 31. 12.; siehe zum Ganzen auch oben 2.1.), die sich alleine auf die Wahl des

Bilanzstichtags stützt und damit uE nicht sachlich gerechtfertigt werden kann.^{26), 27)}

Im Hinblick auf die Planwidrigkeit der Besteuerungslücke ist darauf zu verweisen, dass die Übergangsbestimmung des § 124b Z 212 EStG durch die Bezugnahme auf § 4 Abs 10 Z 3 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 primär auf die einkommensteuerlichen Konsequenzen bei Wechsel der Gewinnermittlungsart abstellt. § 124b Z 212 EStG stellt in diesem Zusammenhang insb klar, dass die sich bei einem Wechsel der Gewinnermittlungsart gem § 5 EStG auf eine andere Gewinnermittlungsart und vice versa aus § 4 Abs 10 Z 3 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 ergebenden einkommensteuerlichen Konsequenzen²⁸⁾ letztmalig für Wirtschaftsjahre maßgeblich sind, die vor dem 1. 4. 2012 enden. Diese Konsequenzen waren zum einen auf die unterschiedliche Behandlung gewillkürten Betriebsvermögens zurückzuführen, dessen Bildung – auch nach der geltenden Rechtslage – ausschließlich der Gewinnermittlungsart gem § 5 EStG vorbehalten ist,²⁹⁾ andererseits aber auch auf der auf § 5 Abs 1 zweiter Satz EStG idF vor dem 1. StabG 2012 fußenden Ungleichbehandlung von Grund und Boden des Anlagevermögens.³⁰⁾ UE wollte der Gesetzgeber somit in § 124b Z 212 EStG durch die Bezugnahme auf § 5 Abs 1 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 ausschließlich eine Übergangsregelung im Hinblick auf die sich aus dieser Bestimmung ergebenden Auswirkungen des Wechsels zwischen den Gewinnermittlungsarten auf den Grund und Boden treffen. So stellt § 124b Z 212 EStG etwa für den Fall, dass ein § 5-Ermittler mit Bilanzstichtag 28. 2. auf die Gewinnermittlungsart gem § 4 Abs 1 EStG wechselt, im Hinblick auf Grund und Boden des Anlagevermögens klar, dass § 4 Abs 10 Z 3 sowie § 5 Abs 1 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 zur Anwendung kommen. Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31. 3. 2012 enden, ist bei einem derartigen Wechsel der Gewinnermittlungsart hingegen § 5 Abs 1 idF 1. StabG 2012 anzuwenden, wodurch zwischen den Gewinnermittlungsarten im Hinblick auf Grund und Boden des Anlagevermögens kein Unterschied mehr besteht und die Regelung der Auswirkungen des Wechsels zwischen den Gewinnermittlungsarten auf den Grund und Boden in § 4 Abs 10 Z 3 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 obsolet wird.³¹⁾ Dass der Gesetzgeber mit § 124b Z 212 EStG (mittelbar) auch Veräußerungsvorgänge von Grund und Boden des Anlagevermögens bis zum 31. 3. 2012 erfassen wollte, lässt sich uE hingegen weder aus dem Normzweck noch aus den Gesetzesmaterialien ableiten, die ausschließlich auf den Aspekt des Wechsels der Gewinnermittlungsart Bezug nehmen.³²⁾

Fazit: Dafür, dass der Gesetzgeber die sich aus der mit dem 1. StabG 2012 erfolgten Streichung des § 5 Abs 1 Satz 2 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 ergebenden Konsequenzen auf (ausgewählte) Veräußerungsvorgänge bei der Formulierung der Übergangsregelung nicht berücksichtigt hat, sprechen sowohl der Normzweck des § 124b Z 212 EStG als auch die verfassungsrechtlichen Bedenken, die sich aus einer Ungleichbehand-

21) Der verfassungsrechtliche Gleichheitssatz erfordert nicht nur die Gleichbehandlung von Gleichem, sondern auch die Ungleichbehandlung von Ungleichem; vgl dazu *Canaris*, Lücken², 82 ff; *Toifl*, Der subjektive Tatbestand im Steuer- und Steuerstrafrecht (2010) 53 ff mwN.

22) Vgl VfGH 20. 6. 1994, B 473/92; 13. 12. 1972, B 145/72, VfSlg 6928; krit dazu jedoch *Doralt*, EStG¹⁵ § 4 Rz 114.

23) Vgl dazu oben 2.1.

24) Vgl dazu *Mayr*, SWK 2013, 568.

25) Bei einem Bilanzstichtag genau zum 31. 3. 2013 könnte eine Veräußerung im Wirtschaftsjahr 2012/2013 erstmals zum 1. 4. 2012 stattfinden, aufgrund des § 124b Z 211 ist eine steuerfreie Veräußerung aber letztmals zum 31. 3. 2012 möglich. Vgl dazu auch *Mayr*, SWK 2013, 568.

26) So auch *Mayr*, SWK 2013, 569.

27) Im Gegensatz zu Unterschieden zwischen der Gewinnermittlungsart gem § 5 EStG und den Gewinnermittlungsarten gem § 4 Abs 1 und § 4 Abs 3 EStG, die nach der Rsp des VfGH verfassungsrechtlich unbedenklich sind (s dazu oben unter 2.2.), lässt sich eine Ungleichbehandlung innerhalb der Gruppe der § 5-Ermittler uE nicht rechtfertigen.

28) Siehe dazu *Schwandtner*, Wechsel der Gewinnermittlungsart (§ 4 Abs 10 iVm § 4 Abs 3a Z 7 EStG), in Urtz (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer nach dem 1. StabG 2012, ÖStZ-Spezial (2012) 129 ff.

29) Vgl ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 12.

30) Vgl *Schwandtner* in Urtz (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer 129 f.

31) Vgl ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 12.

32) Vgl ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 11 f; vgl zudem auch unten Fn 37.

lung innerhalb der Gruppe der § 5-Ermittler ergäben. Das von *Zorn* und *Beiser* vertretene Anwendungsergebnis kann wegen der oben dargestellten unsachlichen Differenzierung anhand des jeweils gewählten Bilanzstichtags uE nicht dem Willen des Gesetzgebers entsprechen.³³⁾ Der Anwendungsbereich der Übergangsbestimmung des § 124b Z 212 EStG ist uE daher auf die Regelung des Wechsels der Gewinnermittlungsart teleologisch zu reduzieren und erfasst damit keine (bis zum 31. 3. 2012 stattfindenden) Veräußerungsvorgänge.

3. Anwendbarkeit der Pauschalierung gem § 30 Abs 4 EStG?

In den bisher hier erfolgten Ausführungen wurde die Übergangsbestimmung des § 124b Z 212 EStG lediglich im Hinblick auf die Steuerpflicht von Veräußerungsvorgängen bis zum 31. 3. 2012 analysiert. *Beiser*³⁴⁾ führt für die von ihm und *Zorn* vertretene Steuerfreiheit des Veräußerungsvorgangs jedoch vor allem verfassungsrechtliche Argumente im Hinblick auf die Möglichkeit einer Pauschalbesteuerung nach der Maßgabe § 30 Abs 4 EStG ins Treffen: Gem § 30 Abs 4 EStG kann für Grundstücke, die am 31. 3. 2012 nicht „steuerverfangen“ waren, ein pauschaler Steuersatz von 3,5 % (bzw 15 % bei Umwidmungsfällen) vom Veräußerungserlös zur Anwendung kommen.³⁵⁾ Diese – im Ergebnis begünstigende³⁶⁾ – Regelung kommt gem § 4 Abs 3a Z 3 lit a EStG auch bei der Veräußerung von Grund und Boden des Anlagevermögens, der am 31. 3. 2012 nicht steuerverfangen war, zur Anwendung; somit grundsätzlich bei Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 oder § 4 Abs 3 EStG nach Ablauf der zehnjährigen Spekulationsfrist (siehe dazu oben unter 1.).³⁷⁾ Nach der Ansicht von *Beiser* entspräche es dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz, die Veräußerung von Grund und Boden des Anlagevermögens nach Ablauf der zehnjährigen Spekulationsfrist bei einer Gewinnermittlung gem § 5 EStG ebenso wie bei einer Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 oder § 4 Abs 3 EStG nach der Maßgabe des § 30 Abs 4 EStG zu besteuern. Dies spreche bei Gewinnermittlung gem § 5 EStG für die Steuerfreiheit von Veräußerungen von Grund und Boden des Anlagevermögens zB in einem zum 31. 12. 2012 endenden Wirtschaftsjahr zwischen 1. 1. und 31. 3. 2012, da das betreffende Grundvermögen damit iSd § 4 Abs 3a Z 3 lit a EStG nicht steuerverfangen sei und § 30 Abs 4 EStG zur Anwendung komme.³⁸⁾ Dies führe – so *Beiser* – zu einem „Mehr an Gleichbehandlung“.

In diesem Zusammenhang ist zunächst einzuwenden, dass die von *Zorn* und *Beiser* vertretene Ansicht – wie unter 2.2. ausgeführt wurde – sich nicht auf alle bis zum 31. 3. 2012 stattfindenden Veräußerungen von § 5-Ermittlern auswirkt,

sondern lediglich dann die Steuerfreiheit zur Folge hat, wenn die Veräußerung in einen bestimmten vom jeweils gewählten Bilanzstichtag abhängigen Zeitraum fällt. Bereits die sich in diesem Zusammenhang ergebenden verfassungsrechtlichen Bedenken sprechen uE gegen eine Steuerfreiheit der Veräußerung und damit auch gegen eine Anwendung des § 30 Abs 4 EStG bei einer Veräußerung nach dem 31. 3. 2012. Darüber hinaus ist aber vor allem zu berücksichtigen, dass eine Steuerfreiheit – abgesehen von jenen Fällen, in denen der Bilanzstichtag auf den 31. 3. fällt (siehe dazu oben unter 2.2.) – zwar im Hinblick auf die Möglichkeit einer Pauschalbesteuerung zu einer Gleichbehandlung der Gewinnermittlung gem § 5 EStG mit einer Gewinnermittlung gem § 4 Abs 1 oder § 4 Abs 3 EStG führt; uE erscheint es allerdings fraglich, ob eine derartige Gleichbehandlung dem verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz entspricht.

UE führt die begünstigende Wirkung des § 30 Abs 4 EStG nämlich zu verfassungsrechtlich bedenklichen Ergebnissen der von *Beiser* vertretenen Ansicht. So sind Pauschalierungen zu Vereinfachungszwecken zwar grundsätzlich verfassungsrechtlich zulässig,³⁹⁾ ergibt sich aus der Anwendung einer Pauschalierung jedoch eine steuerliche Begünstigung, so könne die Regelung nach *Ruppe* mit Vereinfachungserwägungen alleine nicht mehr sachlich gerechtfertigt werden und bedarf einer anderen Begründung.⁴⁰⁾

Die in § 30 Abs 4 EStG vorgesehene Pauschalierung der Anschaffungskosten wird einerseits damit begründet, dass die tatsächlichen Anschaffungskosten bei „Altvermögen“ oftmals nur noch schwer nachweisbar sind.⁴¹⁾ Neben dieser sachlichen Rechtfertigung, die nur im außerbetrieblichen Bereich von Bedeutung ist, wird die mit der Pauschalierung gem § 30 Abs 4 EStG verbundene steuerliche Begünstigung aber vor allem durch den „Abfederungseffekt“, den diese Bestimmung im Hinblick auf die unechte Rückwirkung des § 30 Abs 4 EStG entfaltet, sachlich gerechtfertigt.⁴²⁾ § 30 Abs 4 EStG erfasst Grundstücksveräußerungen, bei denen nach der Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 noch eine steuerfreie Veräußerung erfolgen hätte können und führt damit zu einer Steuerpflicht bereits nicht mehr steuerverfangener stiller Reserven. Durch die damit einhergehende Verletzung des Vertrauens in den Fortbestand der Rechtslage, die eine steuerfreie Veräußerung ermöglichte, entfaltet diese Bestimmung eine sog „unechte Rückwirkung“, die am verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz zu messen ist.⁴³⁾ Da nach der Rsp des VfGH⁴⁴⁾ in diesem Zusammenhang die Intensität des Eingriffs von zentraler Bedeutung ist, kann die begünstigende Wirkung des § 30 Abs 4 EStG uE damit sachlich gerechtfertigt werden, dass ohne diese Begünstigung möglicherweise ein verfassungswidriger Eingriff in das Vertrauen auf die Möglichkeit einer steuerfreien Veräußerung pro futuro vorliegen würde.

33) So auch *Mayr*, SWK 2013, 568 f.

34) *Beiser*, SWK 2013, 385; *derselbe*, SWK 2013, 603 f.

35) Gem § 30 Abs 4 Z 2 EStG werden die Anschaffungskosten pauschal mit 86 % des Veräußerungserlöses angesetzt. Die Bemessungsgrundlage, die gem § 30a EStG dem besonderen Steuersatz von 25 % unterliegt, beläuft sich demnach auf 14 % des Veräußerungserlöses. In den von § 30 Abs 4 Z 1 EStG erfassten Umwidmungsfällen werden demgegenüber nur 40 % des Veräußerungserlöses pauschal als Anschaffungskosten angesetzt. Vgl dazu ausführlich *Klaushofer/Leitner*, Die pauschale Besteuerung von „Altvermögen“ gem § 30 Abs 4 EStG, in *Urtz* (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer nach dem 1. StabG 2012, ÖStZ-Spezial (2012) 86 (88 ff).

36) Vgl dazu *Leitner*, Verfassungsrechtliche Aspekte der pauschalen Besteuerung von „Altvermögen“ gem § 30 Abs 4 EStG, in *Urtz* (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer nach dem 1. StabG 2012, ÖStZ-Spezial (2012) 258 (260 f mwN).

37) Vgl dazu *Klaushofer/Leitner* in *Urtz* (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer 87 f.

38) Vgl jedoch ErläutRV 1680 BlgNR 24. GP 11: „Bei Steuerpflichtigen, die ihren Gewinn gemäß § 5 ermitteln, tritt hinsichtlich der Methode der Veräußerungsgewinnermittlung keine Änderung zur bisherigen Rechtslage ein. Eine pauschale Einkünftermittlung nach § 30 Abs. 4 ist ausgeschlossen.“

39) Vgl dazu *Leitner* in *Urtz* (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer 258 ff mwN.

40) Vgl *Ruppe*, Steuergleichheit als Grenze der Steuervereinfachung, in *Fischer* (Hrsg), Steuervereinfachung, DSTUG Band 21 (1998) 29 (52 ff); glA *Ehrke-Rabel* in *Doralt/Ruppe*, Grundriss des österreichischen Steuerrechts II⁶ (2011) Rz 61 mwN.

41) Vgl *Hammerl/Mayr*, StabG 2012: Die neue Grundstücksbesteuerung, RdW 2012, 167 (169); *Mayr*, SWK 2013, 569.

42) Vgl *Bruckner*, Begutachtungsentwurf Stabilitätsgesetz 2012: Die geplanten Änderungen bei der Besteuerung von Immobilien, ÖStZ 2012, 101 (106); *Mayr*, SWK 2013, 569.

43) Vgl dazu *Leitner* in *Urtz* (Hrsg), Die neue Immobiliensteuer 261 ff mwN; *Moser*, Rückwirkende Besteuerung im österreichischen Steuerrecht am Beispiel der Immobilienbesteuerung ab 1.4.2012, taxlex 2012, 220 (Teil I) und 253 (Teil II).

44) Vgl zB VfGH 7. 12. 2002, G 85/02, VfSlg 16.754; 3. 3. 2000, G 172/99, VfSlg 15.739; 12. 12. 1998, B 342/98, VfSlg 15.373.

Diese Rechtfertigung trifft bei einer Gewinnermittlung gem § 5 EStG jedoch nicht zu, da Grund und Boden des Anlagevermögens bei dieser Gewinnermittlungsart auch nach der Rechtslage vor dem 1. StabG 2012 stets steuerverfänglich war und damit zu keinem Zeitpunkt ein Vertrauen der Steuerpflichtigen auf die Möglichkeit einer steuerfreien Veräußerung vorliegen konnte.⁴⁵⁾ Die soeben dargestellte sachliche Rechtfertigung der sich aus § 30 Abs 4 EStG ergebenden steuerlichen Begünstigung ist bei einer Gewinnermittlung gem § 5 EStG daher nicht gegeben; entgegen der von *Beiser* vertretenen Ansicht würde eine Anwendung des § 30 Abs 4 EStG uE somit nicht zu einem „Mehr an Gleichbehandlung“, sondern vielmehr zu verfassungsrechtlichen Bedenken im Hinblick auf eine Vereinbarkeit mit dem Gleichheitssatz führen.

4. Zusammenfassung

Nach *Zorn* und *Beiser* könnte aufgrund der Übergangsbestimmungen des § 124b Z 211 bzw § 124b Z 212 EStG beim § 5 EStG-Gewinnermittler Grund und Boden des Anlagevermögens bis zum 31. 3. 2012 steuerfrei verkauft werden (bei einer Bilanzierung zum 31. 12. 2012 wäre ein steuerfreier Verkauf daher vom 1. 1. bis 31. 3. 2012 möglich). UE besteht beim § 5

EStG-Gewinnermittler jedoch keine solche Besteuerungslücke. Dies aus folgenden Gründen:

- Entgegen der Ansicht von *Beiser*, der sein Auslegungsergebnis auf gleichheitsrechtliche Überlegungen stützt, sprechen uE gerade Bedenken wegen eines Verstoßes gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz gegen eine solche Besteuerungslücke.
- Die Übergangsregelung des § 124b Z 212 EStG iVm § 5 Abs 1 EStG idF vor dem 1. StabG 2012 muss uE entgegen dem am Wortlaut orientierten Verständnis von *Zorn* und *Beiser* einschränkend ausgelegt werden (teleologische Reduktion).

Entgegen der Auffassung von *Beiser* (und in Übereinstimmung mit der Auffassung von *Mayr*) ist daher auch die Anwendung der Pauschalierungsvorschriften gem § 30 Abs 4 EStG für Grund und Boden des Anlagevermögens bei der Gewinnermittlungsart gem § 5 EStG abzulehnen:

- Entgegen der von *Beiser* vertretenen Argumentationslinie sprechen Bedenken wegen eines Verstoßes gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz gerade nicht für die Anwendung der Pauschalierung, sondern vielmehr dagegen. Die mit einer Anwendung der Pauschalierung verbundene steuerliche Begünstigung lässt sich beim § 5 EStG-Gewinnermittler nämlich uE sachlich nicht rechtfertigen.

45) Vgl auch *Mayr*, SWK 2013, 569.



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 (Lehrstuhlinhaber) für Finanzrecht.



Foto Heimreich



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



Österreichisches Recht der Wirtschaft – rdw.lexisnexus.at

- Schwerpunkte Wirtschafts-, Arbeits- und Steuerrecht
- Übersicht über den Stand wichtiger aktueller Gesetzesvorhaben
- Regelmäßiger Überblick über die rechtlichen Neuerungen, die für die Unternehmensführung relevant sind

Zeitschriftenarchiv & News zum Thema: rdw.lexisnexus.at!

Jahresabonnement 2013
12 Ausgaben um nur € 254,-

Online-Archiv inklusive!

Bestellen Sie jetzt:
E-Mail: bestellung@lexisnexus.at