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

Eine Anmerkung zum Beitrag von *Pircher* in SWK-Heft 19/2013

VON MAG. DR. THOMAS LEITNER UND UNIV.-PROF. MMAG. DR. CHRISTOPH URTZ*)

In der Literatur ist von *Zorn*[1]) und *Beiser*[2]) die Ansicht vertreten worden, dass Grund und Boden des Anlagevermögens nach dem Wortlaut der in § 124b Z 211 und 212 EStG i. d. F. AbgÄG 2012 getroffenen Übergangsregelungen vor dem 1. 4. 2012 auch durch einen § 5 EStG-Gewinnermittler steuerfrei veräußert werden konnte. Eine solche Steuerlücke bei der Veräußerung würde in weiterer Folge auch die Anwendung der Pauschalbesteuerung i. S. d. § 30 Abs. 4 EStG für ab dem 1. 4. 2012 stattfindende Veräußerungsvorgänge nach sich ziehen. Demgegenüber wurde von *Mayr*[3]) und uns[4]) unter Bedachtnahme auf den Willen des Gesetzgebers und objektiv-teleologische Argumente eine Schließung dieser beiden – ineinandergreifenden – Besteuerungslücken vertreten. Auf den von uns in ÖStZ 2013, 199 veröffentlichten Beitrag hat *Pircher* in SWK-Heft 19/2013 repliziert.[5])

Die für und gegen eine Schließung der gegenständlichen Besteuerungslücke sprechenden Argumente, von denen insbesondere die verfassungsrechtlichen Bedenken eine Rolle spielen, wurden im Schrifttum bereits ausreichend beleuchtet.[6])

Mittlerweile hat auch der Gesetzgeber auf die andauernde Diskussion im Schrifttum reagiert und durch den mit dem AIFMG neu eingefügten § 124b Z 212a EStG § 5

*) 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.

1) *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG[53] (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-Heft 7/2013, 383; *ders.*, Grund und Boden und die fiktiven Anschaffungskosten nach § 30 Abs. 4 EStG, SWK-Heft 12/2013, 603; *ders.*, Fiktive Anschaffungskosten für Grund und Boden auch bei einer Gewinnermittlung nach § 5 EStG? ÖStZ 2013, 255.

3) *Mayr*, Grund und Boden: Keine 86%-Pauschalregelung bei der Gewinnermittlung nach § 5 EStG, SWK-Heft 11/2013, 567.

4) *T. Leitner/Urtz*, Steuerfreie Veräußerung von sowie Pauschalierung für Grund und Boden – auch beim § 5 EStG-Gewinnermittler? ÖStZ 2013, 199; *dies.*, 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.

5) *Pircher*, Nochmals: Steuerfreie Veräußerung von und Pauschalierung für Grund und Boden auch beim § 5 EStG-Gewinnermittler, SWK-Heft 19/2013, 860.

6) Siehe auch den Überblick über die Argumente bei *T. Leitner/Urtz*, ÖStZ 2013, 257 f.

Abs. 1 i. d. F. 1. StabG 2012 ausdrücklich mit 1. 4. 2012 in Kraft gesetzt, womit § 5 Abs. 1 EStG i. d. F. vor dem 1. StabG 2012 mit Ablauf des 31. 3. 2012 außer Kraft tritt[7]) (siehe dazu *Mayr* in diesem Heft auf Seite 962 [963 f.]).

Dennoch bedarf die von *Pircher* vorgebrachte Kritik insbesondere in den folgenden zwei Punkten einer Berichtigung:

- Eine vom Gesetzeswortlaut abweichende Anwendung des Gesetzes *per analogiam* (bzw. eine teleologische Reduktion) verlangt nach herrschender Ansicht zwei (kumulative) Voraussetzungen: Es muss eine (dem Willen des Gesetzgebers nicht entsprechende) planwidrige Unvollständigkeit des Gesetzes vorliegen *und* es müssen sich aus der wortlautgetreuen Anwendung der fraglichen Bestimmung verfassungsrechtliche Bedenken im Hinblick auf den Gleichheitssatz ergeben.[8]) Negativ formuliert ist eine Analogie/teleologische Reduktion demnach dann ausgeschlossen, wenn dies entweder der verfassungsrechtliche Gleichheitssatz nicht gebietet *oder* eine dem Gesetzeswortlaut entsprechende Anwendung vom Gesetzgeber gewollt gewesen ist (womit die „Planwidrigkeit" fehlt). *Pircher*[9]) hält es für *„bemerkenswert"* (und seiner Ansicht nach offenbar widersprüchlich), dass daraus von uns der Schluss gezogen wurde, dass der von *Zorn* und *Beiser* vertretenen Steuerfreiheit der fraglichen Veräußerungsvorgänge nur dann zugestimmt werden könne, wenn die Nichtbesteuerung des Grund und Bodens im Anlagevermögen eines § 5 EStG-Ermittlers bei Veräußerung bis zum 31. 3. 2012 vom Gesetzgeber so gewollt war (womit keine „Planwidrigkeit" vorliegen würde) *und* durch diese Nichtbesteuerung der verfassungsrechtliche Gleichheitssatz nicht verletzt wäre. Auf den ersten Blick erscheint dies zwar widersprüchlich, da für eine Analogie/teleologische Reduktion – wie gesagt – die beiden angeführten Kriterien kumulativ erfüllt sein müssen und daher bereits mit dem Fehlen eines Kriteriums eine Analogie/teleologische Reduktion ausgeschlossen wäre. Wäre daher die Norm vom Gesetzgeber so gewollt und daher nicht „planwidrig", käme eine Analogie/teleologische Reduktion nicht in Betracht. Käme man allerdings zu dem Ergebnis, dass eine Regelung bei einer wortlautgetreuen Anwendung einen Verstoß gegen den verfassungsrechtlichen Gleichheitssatz zur Folge hätte und dieses Ergebnis vom Gesetzgeber so gewollt war (keine „Planwidrigkeit"), so wäre eine verfassungskonforme Interpretation (mittels Analogie bzw. teleologischer Reduktion) zwar ausgeschlossen, die gegenständliche Bestimmung wäre in der Folge jedoch – nach Anrufung des VfGH – unter Umständen als verfassungswidrig aufzuheben.[10]) Die von uns gewählte Formulierung trägt diesem Umstand Rechnung und erweist sich damit keineswegs als widersprüchlich.
- Interessanter ist ein anderer Einwand von *Pircher*:[11]) Er kritisiert, dass die von uns vertretene teleologische Reduktion des § 124b Z 212 EStG zur Folge hätte, dass im Hin-

[7]) Vgl. ErlRV 2401 BlgNR 24. GP, 31.

[8]) Vgl. z. B. *F. Bydlinski*, Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff[2] (1991) 474; *ders.* in *Rummel*, ABGB[3], § 7 Rz. 2; *Schauer* in *Kletečka/Schauer*, ABGB-ON (2010) § 7 Rz. 6; VfGH 8. 10. 1985, V 21/84; VwGH 8. 9. 1998, 96/08/0207 – jeweils zur Analogie; *F. Bydlinski*, Juristische Methodenlehre[2], 480; *Larenz*, Methodenlehre der Rechtswissenschaft[6] (1991) 392; VfGH 7. 12. 2006, B 242/06 – jeweils zur teleologischen Reduktion; vgl. dazu ausführlich *T. Leitner*, Steuerumgehung und Missbrauch im Steuerrecht (2013) 59 ff. m. w. N.

[9]) Vgl. *Pircher*, SWK-Heft 19/2013, 861 f.

[10]) Eine verfassungskonforme Interpretation (mittels Analogie bzw. teleologischer Reduktion) sei nach der Rechtsprechung des VfGH dann ausgeschlossen – und die gegenständliche Bestimmung damit als verfassungswidrig aufzuheben –, wenn der Gesetzgeber die betreffende Regelung offenbar so gewollt hat, wie er sie getroffen hat; vgl. dazu die zahlreichen Nachweise bei *Walter*, Überlegungen zum Problem der Rechtslücke, in GedS Ringhofer (1995) 197 (215 f. FN 80); vgl. auch *T. Leitner*, Steuerumgehung, 72 m. w. N.

[11]) Vgl. *Pircher*, SWK-Heft 19/2013, 860 f.

blick auf Veräußerungsgeschäfte bei Grund und Boden des Anlagevermögens für § 5 EStG gar keine Übergangsregelung mehr bestünde. Dies hätte – nach der Interpretation *Pirchers*, auf die hier nicht näher eingegangen werden soll – zur Folge, dass die neue, derzeit gültige Fassung des § 5 EStG (ohne Ausschluss des § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG i. d. F. vor dem 1. StabG 2012 für § 5 EStG-Ermittler), *„völlig uneingeschränkt für die Veranlagung 2012"* und damit auch für vor dem 1. 4. 2012 stattgefundene Veräußerungsvorgänge zur Anwendung kommen müsse. Dagegen ist zunächst einzuwenden, dass eine teleologische Reduktion nicht eine gänzliche Beseitigung der betreffenden Regelung nach sich zieht, sondern eine dem Normzweck entsprechende Anwendung.[12]) Eine dem Normzweck entsprechende Anwendung der Bestimmung des § 124b Z 212 EStG würde unseres Erachtens auf eine Einschränkung des zeitlichen Anwendungsbereichs der Neufassung des § 5 EStG hinauslaufen (somit wäre der neue § 5 EStG erst auf Veräußerungsvorgänge anwendbar, die nach dem 31. 3. 2012 stattfinden). Das von *Pircher* aufgezeigte Problem einer fehlenden Übergangsbestimmung ist daher künstlich geschaffen: Durch eine entsprechende sachgerechte teleologische Reduktion des § 124b Z 212 EStG löst sich nämlich das Problem von selbst. Doch selbst wenn man den Ansatz *Pirchers* konsequent weiterdenkt und als Folge der von uns geforderten teleologischen Reduktion des § 124b Z 212 EStG vom Fehlen einer Übergangsregelung ausgeht, womit der neu gefasste § 5 EStG i. d. g. F. auch für Veräußerungsvorgänge vor dem 1. 4. 2012 anwendbar wäre, wäre die Steuerfreiheit der betreffenden Vorgänge keine zwingende Konsequenz. Die von uns dargelegten (historischen, teleologischen und systematischen) Gründe für eine teleologische Reduktion lassen sich nämlich ebenso auf die Übergangsregelung des § 124b Z 211 EStG übertragen. Folgt man auch im Hinblick auf diese Bestimmung der Argumentation *Pirchers*, so fiele auch diese Übergangsregelung (für § 4 Abs. 1 letzter Satz EStG i. d. F. vor dem 1. StabG 2012) aufgrund einer teleologischen Reduktion für Veräußerungsvorgänge eines § 5 EStG-Gewinnermittlers weg. § 124b Z 211 EStG käme damit nicht auf Veräußerungsvorgänge von § 5 EStG-Ermittlern zur Anwendung und die Neufassung des § 4 Abs. 1 EStG i. d. g. F. (die keine Steuerfreiheit der betreffenden Veräußerungsvorgänge mehr vorsieht) käme auf dem Boden der Argumentation *Pirchers* – mangels einer entsprechenden Übergangsregelung – bei § 5 EStG-Ermittlern ebenso wie § 5 EStG i. d. g. F. bereits vor dem 1. 4. 2012 zur Anwendung. Vor diesem Hintergrund kann unseres Erachtens nicht die Rede davon sein, dass sich der von uns vorgenommene *„Versuch"* einer teleologischen Reduktion als *„untauglicher Versuch"* erweist.[13])

[12]) Vgl. dazu wiederum die oben in FN 8 angeführten Nachweise.
[13]) Vgl. dazu das Resümee der Kritik von *Pircher*, SWK-Heft 19/2013, 862.

*

Anmerkung dazu von Alois *Pircher*: Meinen Beitrag zur Grundstücksbesteuerung in SWK Nr. 19 habe ich zur bisher aktuellen Rechtslage geschrieben. Die neueste EStG-Novelle (AIFM-Gesetz vom 05.07.2013) hat es noch nicht gegeben.

In meinem Beitrag habe ich u.a. beschrieben, wie die Z 212 in § 124 b EStG zu formulieren ist, wenn sie bloß Übergangsgewinne erfassen soll. Der Gesetzgeber hat reagiert und in der EStG-Novelle (AIFM-Gesetz) eine entsprechende Formulierung der Z 212 vorgenommen.

Ich habe u.a. auch darauf hingewiesen, dass die Z 212 nur dann auf Übergangsgewinne eingeschränkt sein kann, wenn eine andere Bestimmung existiert, die das Inkrafttreten des neuen § 5 EStG regelt. Nunmehr hat der Gesetzgeber mit dem AIFM-Gesetz die Z 212a geschaffen, die das Inkrafttreten des neuen § 5 EStG regelt.

Univ.-Prof. Hon.-Prof. Mag. Dr. Alois *Pircher*