

Besondere Einkünfte bei Veräußerung eines KG-Anteiles

Von Dr. Christian Prodingner, Wien

1. Problemstellung

Schon im Bereich des EStG 1972¹⁾ und nunmehr im Bereich des EStG 1988²⁾ konnten im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bestimmte Herstellungsaufwendungen eines Gebäudes statt mit dem Normalabschreibungssatz³⁾ begünstigt auf zehn bzw. fünfzehn Jahre verteilt abgesetzt werden.

Wird das Gebäude veräußert, so ist ein Veräußerungserlös prinzipiell nicht steuerbar, wenn nicht – als Hauptausnahme – ein Spekulationsgeschäft vorliegt. Die begünstigten Abschreibungen können beim Rechtsnachfolger nach § 28 Abs 3 vorletzter Satz EStG 1988 nicht mehr geltend gemacht werden, es sei denn, es läge ein Erwerb von Todes wegen vor und der Rechtsnachfolger berechnet die AfA vom Einheitswert⁴⁾. Im Bereich des EStG 1972 bereits vorgenommene begünstigte Abschreibungen blieben jedoch im Anwendungsbereich des EStG 1972 erhalten, waren also nicht nachzuersteuern.

Nach § 28 Abs 7 EStG 1988 sind bei Übertragung eines Gebäudes unter Lebenden die in den letzten fünfzehn Jahren nach § 28 Abs 3 EStG 1988 begünstigt abgesetzten Herstellungsaufwendungen in der Differenz zwischen Normalabschreibung und begünstigter Abschreibung nachzuersteuern⁵⁾. Dabei gelten nach § 119 Abs 5 EStG 1988 Zehntelabsetzungen gemäß § 28 Abs 2 EStG 1972 insoweit als Teilbeträge nach § 28 Abs 3 EStG 1988, als sie auf Herstellungsaufwand entfallen.

Nach § 37 EStG idF vor Strukturanpassungsgesetz 1996⁶⁾ waren Einkünfte nach § 28 Abs 7 EStG nach sieben Jahren seit der Herstellung mit dem halben Durchschnittssteuersatz zu versteuern. Diese Begünstigung ist

durch das Strukturanpassungsgesetz 1996 in eine Verteilungsmöglichkeit der Einkünfte auf drei Jahre umgewandelt worden.

Fraglich ist zum einen, ob besondere Einkünfte nach § 28 Abs 7 EStG auch dann anfallen können, wenn nicht ein Grundstück, sondern nur ein Anteil an einer Kommanditgesellschaft, die grundstücksverwaltend ist, veräußert wird.

Weiters interessiert allgemein, ob § 28 Abs 7 EStG auch auf Abschreibungen anzuwenden ist, die vor 1987 nach § 38 Abs 2 StadtErnG oder § 19 Abs 2 DSchG abgesetzt wurden.

Schließlich ist fraglich, ob § 28 Abs 7 EStG im Hinblick auf Abschreibungen nach dem EStG 1972 überhaupt anwendbar ist, da insofern die Norm als verfassungsrechtlich problematisch erscheint. Ähnliches gilt für die Höhe des anzuwendenden Steuersatzes.

2. Interpretationsbereiche

2.1. Veräußerung eines KG-Anteiles

§ 28 Abs 7 EStG richtet sich seinem klaren Wortlaut nach nur auf die Veräußerung von Grundstücken. Daher ist zunächst die Veräußerung eines Anteiles einer Personengesellschaft, hier also einer Kommanditgesellschaft⁷⁾, nicht unter den Tatbestand zu subsumieren. Die entsprechende Problematik wurde zwar – soweit ersichtlich – noch nie im Bereich von § 28 Abs 7 EStG, wohl aber intensiv im Bereich der Spekulationsgeschäfte nach § 30 EStG releviert.

Die wohl herrschende Lehre vertritt die Auffassung, daß die Veräußerung eines Gesellschaftsanteiles von der Veräußerung eines Grundstückes, das die Gesellschaft im Eigentum hat, zu unterscheiden sei. Wie *Stoll*⁸⁾ gezeigt

¹⁾ Vgl § 28 Abs 2 EStG 1972 sowie die Bestimmungen des StadtErnG und des DSchG.

²⁾ S § 28 Abs 3 EStG 1988.

³⁾ Im Bereich des EStG 1988 nach § 16 Abs 1 Z 8 EStG nunmehr ohne Nachweis 1,5 %.

⁴⁾ Vgl zur genauen Wirkungsweise bspw. *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB 1988, § 28 Rz 55 ff; VuV-RI AÖF 1991/172 Punkt 9; *Prodingner*, Liegenschaften im Abgabenrecht, 133 ff.

⁵⁾ S hierzu auch die Bestimmung des § 28 Abs 2 Z 4 EStG 1972.

⁶⁾ BGBl 1996/201.

⁷⁾ Gleiches gilt für die OHG. Aufgrund der nicht gegebenen Vollkaufmannseigenschaft mag die Problematik nunmehr verstärkt bei den Erwerbsgesellschaften (OEG und KEG) auftreten. Vor 1989 wurden – naturgemäß – die OHG, vor allem aber die KG eingesetzt, weshalb idF auch stets von einer Kommanditgesellschaft gesprochen wird.

⁸⁾ Publikums-(Abschreibungs)gesellschaften, Wien 1985, 198 ff.

hat, ist die Ermittlung der Einkünfte der KG zunächst auf Ebene der Gesellschaft vorzunehmen. Daher ist auch die Frage eines Spekulationsgeschäftes zunächst auf Ebene der Gesellschaft zu beurteilen. Die Gesellschafter erhalten daher gegebenenfalls ihren Anteil am Spekulationsüberschuß oder Spekulationsverlust zugewiesen. Daraus ergibt sich aber, daß die Veräußerung des KG-Anteiles selbst iSd § 30 EStG nicht als Veräußerung eines Grundstückes, sondern als Veräußerung eines sonstigen Wirtschaftsgutes anzusehen ist⁹⁾. Das Vermögen der KG gilt schon handelsrechtlich als gemeinschaftliches Vermögen, über das der einzelne Gesellschafter nicht anteilmäßig verfügen kann. Da Gesamthand Eigentum und nicht Bruchteilseigentum vorliegt, kann eine direkte Zurechnung der einzelnen Wirtschaftsgüter der KG zum Gesellschafter nicht erfolgen. Ebenso hat der BFH¹⁰⁾ entschieden, daß aufgrund des Gesamthand Eigentums sich kein sachenrechtlich faßbarer Anteil und daher auch kein Verfügungsrecht über die einzelnen Wirtschaftsgüter ergebe. Daher beträfe die Veräußerung eines KG-Anteiles nicht die Veräußerung eines Grundstückes und führe daher zu einer anderen Spekulationsfrist.

In Österreich wurde bisher teilweise auch die gegenteilige Auffassung vertreten. Das BMF¹¹⁾ und letztlich auch Ruppe¹²⁾ haben aus der Bestimmung des § 24 Abs 1 lit e BAO abgeleitet, daß bei Veräußerung eines KG-Anteiles die Spekulationsfrist für Grundstücke zur Anwendung kommt. Nach der zitierten Norm sind Wirtschaftsgüter, die mehreren Personen ungeteilt gehören, diesen so zuzurechnen, als wären sie nach Bruchteilen berechtigt.

Nunmehr ergibt sich zwar zunächst, daß die Annahme des Gesamthand Eigentums durch § 24 Abs 1 lit e BAO durchbrochen würde, sodaß im Ergebnis wieder Bruchteilseigentum vorliegt. Tatsächlich ist die Sinnhaftigkeit von § 24 Abs 1 lit e BAO darin zu erblicken, daß dort, wo ein bestimmtes Wirtschaftsgut aufgrund von Gesamthand Eigentum den einzelnen Eigentümern nicht zugerechnet werden kann, durch eine fingierende Sondernorm die Zurechnung erst möglich gemacht wird. Insofern mag es auch – ohne die neuerliche Systeminkonformität zu übersehen – einen gewissen Sinn machen, wenn für die Frage der Dauer der Spekulationsfrist bei der Veräußerung des Grundstückes auf die Behaltdauer des KG-Anteiles durchgegriffen wird. Für die hier entscheidende Frage ergibt sich jedoch, daß die Veräußerung des KG-Anteiles zu einem völlig anderen Vorgang als die Veräußerung eines Wirtschaftsgutes (Grundstückes) der KG führt. § 24 Abs 1 lit e BAO führt nicht dazu, daß das gesamte Einkunftsermittlungssystem und die Vorschriften der einheitlichen und gesonderten Einkünftefeststellung letztlich nicht mehr anwendbar wären. Auch wenn die KG kein eigenes Steuersubjekt ist, führt doch das Grundsystem¹³⁾ zu einer gewissen Anerkennung des normativen Grundgeflechtes im Sinne einer zweistufigen

Einkunftsermittlung. Dies zeigt sich auch, wenn man eine KG mit einem einzigen Kommanditisten annimmt und der Komplementär nicht vermögensbeteiligt ist. Hier gibt es nun – jedenfalls de facto – kein Gesamthand Eigentum, sodaß insofern auch § 24 Abs 1 lit e BAO entbehrlich ist. Es wäre wohl überschießend, auch hier eine Aufteilung eines theoretisch anzunehmenden Gesamthand Eigentums auf Bruchteile vorzunehmen und damit die einzelnen Wirtschaftsgüter direkt und einstufig dem Gesellschafter zuzurechnen, sodaß für die Annahme des Kommanditanteiles überhaupt kein Platz mehr bleibt.

Daher ist wohl dem BFH zu folgen, der wiederholend ein eigenes Wirtschaftsgut annimmt, sodaß es bei Veräußerung des KG-Anteiles nicht zur Veräußerung des Grundstückes kommt. Umgelegt auf die Frage von § 28 Abs 7 EStG ergibt sich auch hier, daß die Veräußerung eines Anteiles an einer grundstücksverwaltenden Kommanditgesellschaft nicht zur Veräußerung eines Grundstückes führt, wodurch hernach auch keine besonderen Einkünfte anfallen können.

2.2. Abschreibungen nach StadtErnG und DSchG

Nach der Stammfassung des EStG 1972 waren bestimmte Aufwendungen nach § 28 Abs 2 EStG 1972 auf zehn Jahre verteilt absetzbar. Dies betraf Aufwendungen für Großreparaturen, Aufwendungen nach dem Wohnungsverbesserungsgesetz sowie Aufwendungen iSd §§ 3–5 MRG, endlich den Ersatz von Aufwendungen nach § 10 MRG. Je nach den einzelnen Aufwendungen war daher auch der Herstellungsaufwand auf zehn Jahre verteilbar.

Es ergibt sich, daß Herstellungsaufwendungen für die Assanierung und den Denkmalschutz nicht in § 28 Abs 2 EStG 1972 geregelt waren. Vielmehr ergab sich die Absetzbarkeit der entsprechenden Aufwendungen aus § 38 Abs 2 StadtErnG bzw § 19 Abs 2 DSchG. Erst durch eine Novelle des EStG 1972¹⁴⁾ wurden die entsprechenden Bestimmungen in § 28 Abs 2 Z 3 EStG 1972 implementiert. Daher ist jedenfalls ab dem Veranlagungszeitraum 1988 (also noch im Bereich des EStG 1972) von Aufwendungen nach § 28 Abs 2 EStG 1972 zu sprechen. Wenn daher erstmals im Jahr 1988 Herstellungsaufwendungen iS des StadtErnG oder des DSchG angefallen sind, die auf zehn Jahre verteilt wurden, so sind dies zweifelslos Aufwendungen nach § 28 Abs 2 EStG 1972, sodaß diese Aufwendungen für Zwecke des § 28 Abs 7 EStG 1988 als Aufwendungen nach § 28 Abs 3 EStG 1988 gelten.

Fraglich muß jedoch sein, ob auch auf früher getätigte Aufwendungen diese Rechtsfolge anzuwenden ist. Evident ist, daß zunächst die verteilten Aufwendungen (bspw ab 1984) nicht solche nach § 28 Abs 2 EStG 1972 waren, da sie sich eben aus dem StadtErnG bzw dem DSchG ergaben. Es könnte also sein, daß die jeweiligen Zehntelabschreibungen quasi jedes Jahr neu zu betrachten sind und daher ab der zitierten Novelle des EStG 1972 Aufwendungen nach § 28 Abs 2 EStG 1972 vorlägen. Nun hätte dies zum einen die Folge, daß die vor der Novelle geltend gemachten Zehntelbeträge wohl trotzdem nicht als Absetzungen nach § 28 Abs 2 EStG gälten,

⁹⁾ Ebenso Schellenberger, StJb 1983/84, 121 (138) mit Verweis auf die anerkannte Rechtszuständigkeit der KG, die daher auch eine allfällige Spekulationsfrist auslöst.

¹⁰⁾ BFH 4. 10. 1990, X R 148/88.

¹¹⁾ BMF 7. 7. 1992 in SWK 1992, A I 276 = ÖStZ 1992, 244.

¹²⁾ Die grundstücksverwaltende Kommanditgesellschaft und ihre steuerliche Behandlung, Wien 1982, 31.

¹³⁾ Vgl nochmals Stoll, aaO.

¹⁴⁾ BGBl 1987/606.

da kein Grund ersichtlich ist, warum die Novelle eine Rückwirkung in ihrer Qualifikation der Abschreibungen – und gerade unter Zugrundelegung einer separierten Jahresbetrachtung – bewirken sollte. Zum anderen scheint sich aus dem Gesamtgefüge auch zu ergeben, daß ein bestimmter Betrag an Herstellungsaufwendungen, der auch im Bereich der Einkunftsermittlung nach § 15 EStG nicht sofort absetzbar, sondern zu verteilen ist, über eine bestimmte Art der Abschreibung auf die Nutzungsdauer zu verteilen ist. Nun mag sich die Nutzungsdauer ändern und wurden bekanntlich gerade im Rahmen des § 8 Abs 1 EStG 1988 bzw § 16 Abs 1 Z 8 EStG 1988 für Gebäude neue AfA-Sätze geschaffen, die trotz einer an sich schon gegebenen Absetzung nach dem EStG 1972 anzuwenden waren, die bereits gegebene Abschreibung also geradezu durchbrochen haben. Die Verteilung auf zehn Jahre scheint demgegenüber doch eine einheitliche Verteilung eines bestimmten Aufwandblockes zu sein. Wird die Verteilung auf zehn Jahre gewählt, so sind eben – ohne daß es einer neuen Würdigung im jeweiligen Jahr bedarf – die korrespondierenden Aufwendungen im Rahmen der Zehntelbeträge geltend zu machen. Dafür spricht auch, daß von einer einmal gewählten begünstigten Abschreibung auch nicht mehr abgegangen werden darf¹⁵⁾. Daher erscheint es richtig, jene Gesetzesstelle heranzuziehen, die für die (sozusagen erstmalige) Verteilung der Aufwendungen auf zehn Jahre kausal war und spätere Gesetzesänderungen nicht, und zwar auch nicht pro futuro, zu berücksichtigen.

Es ergibt sich daher, daß Aufwendungen in bezug auf das StadtErnG oder das DSchG, die vor 1988 getätigt wurden, keine Aufwendungen im Sinne des § 28 Abs 2 EStG darstellen. Daraus folgt nach § 119 Abs 2 EStG 1988 zum einen, daß restliche Teilbeträge ab 1989 nicht mehr berücksichtigt werden können. Zum anderen ergibt sich aber aus § 119 Abs 5 EStG 1988, daß derartige Beträge auch nicht für die Ermittlung von besonderen Einkünften nach § 28 Abs 7 EStG herangezogen werden können.

2.3. Fristenlänge

§ 28 Abs 7 EStG 1988 unterwirft jene Abschreibungen der Nachversteuerung, die innerhalb von fünfzehn Jahren vor der Übertragung des Gebäudes getätigt wurden. Die Frist ist dabei offensichtlich auf die fünfzehnjährige Abschreibungsfrist des § 28 Abs 3 EStG 1988 abgestellt. Nun führt die fünfzehnjährige Frist nicht etwa dazu, daß eine Veräußerung des Gebäudes während oder gerade am Ende der Verteilungsfrist die Nachversteuerung auslöst; vielmehr ergibt sich ein Zeitraum, der im Extremfall fünfzehn (vierzehn) Jahre ab Ende des Abschreibungszeitraumes dauert, da dann noch eine Fünfzehntelabschreibung umfaßt ist. Warum diese Frist derart lang ist, ist rechtspolitisch unverständlich¹⁶⁾. Geht man aber von einer Kongruenz der Fristen nach § 28 Abs 3 EStG 1988 und § 28 Abs 7 EStG 1988 aus, so wäre unverständlich, warum für Abschreibungen nach dem EStG 1972 eine fünfzehnjährige Frist statt einer zehnjährigen Frist gelten

sollte. Der Gesetzeswortlaut unterscheidet zunächst nicht. Lediglich § 118 Abs 2 EStG 1988 normiert hinsichtlich der Behaltdauer nach § 12 EStG 1988, daß die fünfzehnjährige Frist auch für vorzeitige Abschreibungen nach den §§ 8 und 122 Abs 3 EStG 1972, § 38 Abs 1 StadtErnG, Art IV BGBl 1974/409 und § 19 Abs 1 DSchG gilt.

Nachdem eine ähnliche Regelung für § 28 Abs 7 iVm § 119 Abs 5 EStG 1988 nicht geschaffen wurde, der Wortlaut aber wie erwähnt eindeutig ist, ist wohl auch für Aufwendungen nach § 28 Abs 2 EStG 1972 die fünfzehnjährige Frist anzuwenden. Für eine teleologische Reduktion der Bestimmung bleibt kein Platz. Insofern scheint § 119 Abs 5 EStG aber verfassungsrechtlich bedenklich, da an unterschiedliche Tatbestandsvoraussetzungen (nämlich zehn bzw fünfzehnjährige Absetzungsdauer) gleiche Rechtsfolgen geknüpft werden. Gegen diese Gleichheitswidrigkeit könnte eingewendet werden, daß naturgemäß die Verteilung auf zehn statt auf fünfzehn Jahre günstiger ist, sodaß letztlich die kürzere Nachversteuerungsfrist einen zusätzlichen Nachteil für jene Stpfl, die nach § 28 Abs 3 EStG 1988 abgesetzt haben, und für die daher die fünfzehnjährige Nachversteuerungsfrist gilt, bedeuten würde. Auf der anderen Seite wurde eben vom Gesetzgeber eine bestimmte Begünstigung zu einem bestimmten Zeitpunkt eingeräumt. Scheint es aber angebracht, nach der Anwendung eines fünfzehnjährigen Abschreibungszeitraumes eine rücklaufende fünfzehnjährige Frist einzuführen, so führt aus der Sicht der zehnjährigen Abschreibung die fünfzehnjährige Frist zu einem stärkeren Kappen der ursprünglichen Begünstigung, sodaß zwar nicht die Tatsache einer fünfzehnjährigen Frist für beide Abschreibungszeiträume als solche zu beanstanden ist, wohl aber eine relative Schlechterstellung eines ursprünglichen – nämlich nach der Begünstigungsnorm eines anderen Gesetzes, das zudem zeitlich nur vor dem EStG 1988 in Kraft war – Begünstigungstatbestandes, der nunmehr schlechter gestellt wird, sodaß nach dem Sachgesetzlichkeitsprinzip nach dem vom Gesetzgeber selbst gewählten Ordnungsmuster die Regelung nicht unbedenklich erscheint.

2.4. Rückwirkung

§ 28 Abs 7 EStG 1988 wurde mit der Stammfassung des EStG 1988 implementiert und wirkt daher ab 1. 1. 1989. Eine formelle Rückwirkung ist der Bestimmung nicht zu eigen.

Durch § 119 Abs 5 EStG 1988 ergibt sich jedoch eine materielle Rückwirkung, die gemeinhin als unechte Rückwirkung bezeichnet wird. Dies gilt jedenfalls für jene in § 28 Abs 2 EStG 1972 genannten Aufwendungen, die einen Herstellungsaufwand betrafen. Aufwendungen nach dem StadtErnG und dem DSchG sind nur dann umfaßt, wenn diese entweder ab 1988 angefallen sind oder aber – entgegen der hier vertretenen Auffassung – auch solche (früher angefallenen) Aufwendungen über § 28 Abs 2 EStG 1972 idF BGBl 1987/606 unter § 119 Abs 5 EStG 1988 zu subsumieren sind.

Es ergibt sich daher, daß ein Steuerpflichtiger, der im Bereich des EStG 1972 Aufwendungen nach § 28 Abs 2 EStG 1972 begünstigt auf zehn Jahre abgesetzt hat, nach der damaligen Rechtslage davon ausgehen konnte, daß bei einer späteren Veräußerung des Gebäudes eine Nach-

¹⁵⁾ So *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB 1988, § 8 Tz 33 zur Abschreibung nach § 8 Abs 2 EStG 1988.

¹⁶⁾ Vgl zu dieser Frist, zur Spekulationsfrist und zu den Mehrfachwirkungen *Prodinger*, aaO 137.

versteuerung dieser „vorgezogenen“ Abschreibung nicht zu erfolgen hätte. Durch die in § 28 Abs 7 EStG 1988 iVm § 119 Abs 5 EStG 1988 aufgenommene Regelung der besonderen Einkünfte kommt es jedoch genau zu dieser Nachversteuerung. Fraglich ist also, ob durch die spätere Einführung eines bestimmten Steuertatbestandes, der die begünstigten Abschreibungen zwar nicht direkt, wohl aber – und sehr deutlich – indirekt zum Inhalt hat, eine derartige Rückwirkung der Bestimmung eintritt, daß die Regelung als verfassungswidrig zu bezeichnen wäre.

Der VfGH hat – in dieser konkreten Form letztlich seit 1989 – judiziert¹⁷⁾, daß gesetzliche Vorschriften, die nachträglich an früher verwirklichte Tatbestände steuerliche Rechtsfolgen knüpfen und damit die Rechtsposition mit Wirkung für die Vergangenheit verschlechtern, gleichheitswidrig sind, wenn die Normunterworfenen durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht in einem berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht wurden und nicht besondere Umstände die Rückwirkung verlangen¹⁸⁾.

Eine starke Ausprägung genau dieser Grundsatzüberlegung wurde jedoch schon früher judiziert. In den zu sog. „wohlerworbenen Rechten“ ergangenen „Pensionserkenntnissen“¹⁹⁾ hat der VfGH ausgeführt, daß ein Vertrauen auf eine gewisse Rechtslage, nämlich einerseits der Erlangung einer Pension nach einer bestimmten Tätigkeitsdauer, andererseits die Möglichkeit eines Nebenverdienstes neben der Pension, nicht enttäuscht werden darf. Der Normunterworfenen stützt seine Disposition auf eine bestimmte Rechtslage, er wird also zu einem bestimmten Verhalten unter Berücksichtigung der gesamten Rahmenbedingungen animiert. Nun ist aber gerade diese Grundsatzüberlegung auf die sonst diskutierte unechte Rückwirkung direkt umzulegen, ja letztlich handelt es sich wohl nur um verschiedene Bezeichnungen für dieselbe Sache. Gerade bei den Pensionserkenntnissen zeigt sich sehr deutlich, daß gewisse Dispositionen zu einem gewissen Zeitpunkt getroffen werden, um zu einem späteren Zeitpunkt unter ganz andere – aber schon bestimmte – Rechtsfolgen zu fallen. Es ist wohl evident, daß die Annahme einer bestimmten Erwerbstätigkeit dazu führt, daß zu diesem Zeitpunkt noch nicht eine Pensionsleistung für diese Zeit bezogen wird. Auch ist klar, daß (hoffentlich) eine spätere Pensionsleistung nicht der einzige Beweggrund für die Annahme einer bestimmten beruflichen Tätigkeit war. Vielmehr ergibt sich die Disposition aus einem ganzen Bündel von Überlegungen, von denen eine – durchaus mit bedeutendem Gewicht ausgestattet – eben bestimmte Verhältnisse in der Pension betrifft. Gerade auf eine weitere Gleichförmigkeit auch dieser Regelungen hat der Normunterworfenen vertraut und ist in eben diesem Vertrauen enttäuscht worden, was nach Auffassung des VfGH verfassungswidrig ist.

Genau diese Grundsätze sind aber auch bei unechten Rückwirkungen – auch im Steuerrecht – zugrunde zu legen.

Eine ähnliche Überlegung wurde vom VfGH²⁰⁾ auch im Bereich der Investitionsrücklage nach § 9 Abs 3 EStG 1972 akzeptiert. Die Rücklage wurde durch BGBl 1988/739, kundgemacht am 30. 12. 1988, von 25 % auf 10 % reduziert, wobei die Reduktion für das gesamte Jahr 1988 wirken sollte. Bedeutsam ist, daß die Rücklagenbildung selbst erst nach der Kundmachung des Gesetzes erfolgen kann, sodaß sich in diesem Bereich gar keine Rückwirkung ergibt. Die Verfassungswidrigkeit ergab sich aus der Einschränkung einer ganz anderen Disposition, nämlich der Vornahme bestimmter (und auch steuerlich begünstigter) Investitionen während des Jahres 1988.

Es ist also isoliert betrachtet gar nicht problematisch, daß die Höhe der Rücklage reduziert wurde, da diese eben ab einem bestimmten Zeitpunkt nur noch in geringerer Höhe geltend gemacht werden kann, was insofern verfassungsrechtlich unbedenklich ist. Die Investitionsrücklage hat aber auf einen ganz anderen Bereich der möglichen Dispositionen des Stpfl Auswirkungen, nämlich auf die Vornahme von Investitionen. Unter einem Gesamtsystem von wirtschaftlichen und eben auch steuerlichen Überlegungen wird der Stpfl auf Grund der gegebenen Rechtslage zu bestimmten Dispositionen oder aber auch zur Nichtvornahme bestimmter möglicher Dispositionen veranlaßt. Eine Änderung der Rechtslage zeitigt auf anderen Gebieten ihre Auswirkungen, da der Stpfl – wäre die geänderte Rechtslage schon im vorhinein bekannt gewesen – auch ganz anders disponiert hätte. Es ist daher nicht die Frage, ob der Gesetzgeber Begünstigungen auch wieder reduzieren oder abschaffen kann, sondern vielmehr, ob eine Begünstigung zu einem bestimmten Verhalten veranlaßt hat, das nun durch eine unter Umständen ganz andere Norm frustriert wird.

Dem Steuerpflichtigen muß also – und zwar offensichtlich nicht isoliert, sondern umfassend betrachtet – Gelegenheit gegeben werden, sich auf eine neue Rechtslage einzustellen²¹⁾. So war das Nachfahrverbot Lofererstraße verfassungswidrig²²⁾, da der Normunterworfenen zu einer Disposition veranlaßt wurde, die durch das später eingeführte Fahrverbot sinnlos geworden ist, ohne daß dem Normunterworfenen noch Reaktionsmöglichkeiten zur Verfügung stünden.

Ebenso verfassungswidrig war es, nach dem Energieförderungsgesetz gebildete Rücklagen, die gegen bestimmte Investitionen aufzulösen waren, ab dem folgenden Wirtschaftsjahr²³⁾ als Investitionsrücklagen nach § 9 EStG 1972 zu behandeln²⁴⁾. Dadurch sei die Möglichkeit der Verwendung der Rücklagen mehrerer Jahre ohne Einschränkung anderer steuerlicher Möglichkeiten schlagartig ausgeschlossen worden. Der Gesetzgeber hat gezielt einen Anreiz für ein längerfristiges Investitionsprogramm geschaffen und muß daher auf die möglichen Dispositionen und die durch deren Verwirklichung ausgelösten Belastungen Bedacht nehmen.

¹⁷⁾ VfGH 5. 10. 1989, G 228/89.

¹⁸⁾ Vgl zu den Judikaturentwicklungen ausführlich *Ruppe* in FS *Adamovich*, Wien 1992, 567 ff.

¹⁹⁾ VfGH 18. 3. 1987, G 255/86; G 3–9/87; ebenso VfGH G 253/86, G 256/86 mit Verweis auf das erstzitierte Erk; VfGH 16. 3. 1988, G 184–194/87, G 198/87, G 200/87.

²⁰⁾ VfGH 6. 3. 1992, G 309/91.

²¹⁾ Vgl zB auch *Lang*, ÖStZ 1996, 271.

²²⁾ VfSlg 12.944/1991.

²³⁾ Kundmachung von BGBl 1987/606 war 22. 12. 1987.

²⁴⁾ VfGH 16. 12. 1993, G 114/93.

Hier ist zwar die die Planung (mit)auslösende Norm geändert worden. Die eigentliche Belastung tritt aber auch nicht hinsichtlich der Rücklage selbst auf (die beiläufig nach fünf Jahren gewinnerhöhend aufzulösen gewesen wäre), sondern in der Vornahme und Planung bestimmter Dispositionen, die sich auch auf die Rechtslage hinsichtlich der Rücklage nach dem Energieförderungsgesetz stützen.

Nicht als verfassungswidrig wurde die rückwirkende Verlängerung der Spekulationsfrist von 10 auf 15 Jahre betrachtet²⁵⁾. Der maßgebliche Steuertatbestand sei nicht die Anschaffung, sondern die Veräußerung des Grundstückes, sodaß § 30 EStG 1988 keine rückwirkende Kraft zukäme. Die Veräußerung nach dem 1. 1. 1989 knüpfte nicht an früher verwirklichte Tatbestände an und verschlechterte die Rechtsposition nicht für die Vergangenheit. Die Judikatur ist inkonsequent. Gerade in den vorzitierten Erkenntnissen hat sich gezeigt, daß der Stpfl aufgrund einer bestimmten Rechtssituation zu bestimmten Verhaltensformen „gezogen“ wurde und eben dieses Verhalten durch eine spätere Änderung einer Norm, die für das entscheidungsmaßgebliche Normengefüge bedeutsam war, frustriert wird. Nun ist die Länge der Spekulationsfrist schon für die Vornahme einer Investition überaus bedeutsam, sodaß die nachträgliche Verlängerung rückwirkend die Dispositionsgrundlagen verschlechtert.

Als verfassungskonform wurde § 9 EStG 1972 idF BGBl 1978/571 bzw der Wegfall der Bestimmung durch das EStG 1988 erachtet²⁶⁾. Von Freiberuflern mußten an sich aufzulösende Investitionsrücklagen nicht gewinnerhöhend aufgelöst werden, wenn sie ein bestimmtes Ausmaß nicht überstiegen und bestimmte Wertpapiere angeschafft wurden. Der VfGH hat ausgeführt, daß keine nachträglichen steuerlichen Folgen entstanden seien, sondern vielmehr eine erhoffte Begünstigung ausblieb. Enttäuscht worden sei die Hoffnung, daß sich aus der Bildung einer Rücklage künftig ein steuerlicher Vorteil ergäbe. Eine solche Enttäuschung könne jede Änderung der Rechtslage bewirken. Dispositionen werden stets unter Bedachtnahme auf die geltende Rechtslage getroffen, wobei das Vertrauen auf den unveränderten Bestand keinen verfassungsrechtlichen Schutz genieße. Der Gesetzgeber könne – außer unter besonderen Umständen – die Rechtslage für die Zukunft anders und auch ungünstiger gestalten.

Nun ist sicherlich auch in diesem Fall durch die Bildung der Rücklage ein Vertrauen darauf gegeben gewesen, daß die Rücklage unter gewissen Voraussetzungen eben nicht gewinnerhöhend aufzulösen ist. Insofern mag aber gerade auch eine sonstige Disposition (etwa Anschaffung) nicht sinnvoll gewesen sein, da ja durch die Sonderregelung eine sinnvolle Verwendung der Rücklage bestand. Insofern scheinen die Sachverhalte in diesem Erk und im Erk bez der Rücklagen nach dem Energieförderungsgesetz ähnlich zu sein, sodaß die unterschiedliche – und überdies so zeitnahe – Entscheidung nicht restlos überzeugt.

²⁵⁾ VfGH 21. 6. 1993, B 2022/92; zur ausführlichen Kritik hiezu *Prodinger*, ÖStZ 1994, 313.

²⁶⁾ VfGH 17. 12. 1993, B 828/92.

Der VfGH hat jedoch im letztgenannten Erk weiter ausgeführt, daß Gleichheitswidrigkeit dann gegeben sei, wenn der Normunterworfenen durch eine in Aussicht gestellte Begünstigung zu einem bestimmten Aufwand veranlaßt werden soll, der dann wegen des Wegfalls der Begünstigung frustriert wird oder nach Inangriffnahme der geplanten Maßnahmen nicht mehr aufgebracht werden kann.

Gerade in diesen Aussagen zeigt sich deutlich, daß immer dann, wenn in einem Regelungssystem eine bestimmte Begünstigung, die letztlich allgemeiner als Rechtsfolge erkannt werden kann, gegeben ist, die Disposition des Normunterworfenen auf Grund dieser Rechtslage erfolgt und dann die entsprechende Disposition nicht durch eine spätere Norm wieder inhaltlich rückgängig gemacht werden darf. Dabei muß es aber gleichgültig sein, ob die Begünstigungsnorm selbst wegfällt oder aber die gleichen (oder im Hinblick auf die Disposition jedenfalls ähnlichen) Wirkungen durch eine andere und insofern neue Norm geschaffen werden.

Daher ist es sicherlich zulässig, für die Zukunft eine bisherige Begünstigung zu reduzieren, da ja zunächst ab diesem Zeitpunkt auch nach der geänderten Rechtslage disponiert wird. Wo aber die geänderte Regelung auf schon in der Vergangenheit getätigte Dispositionen zurückwirkt, wird der Steuerpflichtige in seinem Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht. Da er geradezu durch die Begünstigung – weiter noch durch die Rechtslage, die für Dispositionen bestimmter Art eben (mit)entscheidend ist²⁷⁾ – zu einem bestimmten Verhalten veranlaßt wird, soll die für diese Disposition ausschlaggebende Rechtslage auch weiterhin entscheidend sein.

Dabei wird nicht übersehen, daß der Gestaltungsspielraum des Gesetzgebers dadurch enger wird, da in die Zukunft wirkende Änderungen eben nicht für bereits verwirklichte Sachverhalte Auswirkungen zeitigen können. Wenn der Gesetzgeber beispielsweise die Absetzbarkeit von bestimmten Beträgen als Sonderausgaben einschränkt, so ist dies sicherlich für neu abgeschlossene Verträge unproblematisch. Für alte Verträge müßte jedoch die ursprüngliche Absetzbarkeit weiterwirken, wobei diese Wirkung dann nicht ad infinitum sein muß, wenn der Normunterworfenen Reaktionsmöglichkeiten hat, also gleichwertige andere Dispositionsmöglichkeiten eingeräumt erhält. Diese Auffassung deckt sich jedenfalls teilweise mit der Rsp des VfGH, geht jedoch dort weiter, wo nach Ansicht des VfGH die Änderungsmöglichkeit des Gesetzgebers vor dem Vertrauensschutz Vorrang hat, etwa weil nicht die Begünstigung selbst frustriert wird oder die neue Norm nicht selbst den ursprünglichen Tatbestand betrifft.

Eine Erweiterung der Rsp wird auch rechtspolitisch zu begrüßen sein, da breites Unverständnis in der Bevölkerung herrscht, wenn aufgrund einer bestimmten Rechtslage längerfristig disponiert wird und sich die Disposition aufgrund späterer Gesetzesänderungen auf einmal als nachteilig herausstellt.

Umgelegt auf den Fall des § 28 Abs 7 EStG ergibt sich, daß zunächst von der Begünstigung des § 28 Abs 2

²⁷⁾ So etwa nach der hier vertretenen Auffassung für den Ankauf eines Grundstückes die Länge der Spekulationsfrist.

ESTG Gebrauch gemacht wurde. Die Disposition – nämlich die Vornahme von Herstellungsaufwand – erfolgt auch wegen der Begünstigung der weit schnelleren steuerlichen Abschreibungsmöglichkeiten, als wenn die Normalabschreibung anzusetzen gewesen wäre. Zu diesem Zeitpunkt war eine Nachversteuerung nicht normiert, so daß von einem endgültigen Vorteil ausgegangen werden konnte. Durch die Normierung von § 28 Abs 7 EStG 1988 kommt es nun zu einer nachträglichen Verschlechterung der Position des Stpfl, die aufgrund des langen Betrachtungszeitraumes auch kaum zu umgehen ist. Es kann niemanden zugemutet werden, nach Ablauf der zehnjährigen Abschreibungsdauer (und beiläufig damit auch der Spekulationsfrist) noch weitere fünfzehn Jahre warten zu müssen, um der Nachversteuerung zu entgegen. Dazu kommt noch, daß nach der Inanspruchnahme der begünstigten Abschreibung diese weitergeführt werden muß²⁸⁾. Daher ist dem Stpfl jede wirtschaftlich zumutbare Dispositionsmöglichkeit genommen. Er muß hinnehmen, daß begünstigte Abschreibungen auf eine Normalabschreibung umzustellen sind und damit eine Nachversteuerung eintritt.

Dadurch ist der Steuerpflichtige in seinem Vertrauen auf die Rechtslage durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht enttäuscht worden. § 28 Abs 7 EStG iVm § 119 Abs 5 EStG 1988 ist daher verfassungsrechtlich bedenklich.

2.5. Steuersatz

Nach der Stammfassung des EStG 1988 waren besondere Einkünfte nach sieben Jahren nach dem Entstehen der zugrundeliegenden Herstellungsaufwendungen mit dem halben Durchschnittssteuersatz nach § 37 EStG 1988 zu versteuern.

Mit BGBl 1996/201 wurde § 37 dahingehend geändert, daß statt des begünstigten Steuersatzes eine Verteilung der Einkünfte auf drei Jahre bei vollem Steuersatz auf Antrag möglich ist. Es ist evident, daß diese Regelung im Großteil der Fälle zu einer deutlichen Verschlechterung führt.

Man könnte nun überlegen, ob nicht auch diese rückwirkende Abschaffung einer Begünstigung verfassungswidrig ist. Schließlich ist die entsprechende Disposition (nunmehr eine solche im Bereich des EStG 1988) unter der ausdrücklichen Annahme einer Steuersatzbegünstigung erfolgt. Wenn auch eingeräumt werden muß, daß eine endlose Verpflichtung zur Weiterführung des begünstigten Steuersatzes für alle vor 1996 ausgelösten Dispositionen zu weitgehend wäre und den Gestaltungsspiel-

raum des Gesetzgebers zu stark einschränken würde, so wäre dennoch eine langfristige – wohl eher mehrjährige – Übergangsfrist rechtspolitisch wünschenswert und im Sinne des Vertrauensschutzes wohl auch verfassungsrechtlich geboten.

Weitergehende Überlegungen hiezu erübrigen sich jedoch, da es der Gesetzgeber für notwendig empfunden hat, mit § 124a EStG 1988 eine eigene Inkrafttretensbestimmung in Verfassungsrang zu beschließen. Denkbar wäre noch, daß zwar damit eine bestimmte formelle Rückwirkung in 1996 abgesichert ist, trotzdem aber die einfachgesetzliche Norm des § 37 EStG 1988 aus den genannten Gründen verfassungswidrig erscheint.

3. Zusammenfassung

3.1. Die Veräußerung eines Anteiles an einer grundstücksverwaltenden Kommanditgesellschaft führt nicht zur Annahme besonderer Einkünfte iSd § 28 Abs 7 EStG, da die Einkünfte zunächst auf der Ebene der Personengesellschaft festzustellen sind. Für diesen Zusammenhang ist trotz § 24 Abs 1 lit e BAO kein Bruchteils-eigentum an den Grundstücken gegeben. Damit wird aber kein Grundstück veräußert, sondern vielmehr ein Anteil an einer Personengesellschaft. Soin ist der Tatbestand von § 28 Abs 7 EStG 1988 nicht erfüllt.

3.2. Aufwendungen nach dem StadtErnG und dem DSchG sind vor 1988 keine Aufwendungen iSd § 28 Abs 2 EStG 1972. Daran ändert sich auch ab 1988 nichts. Daher führt die Anknüpfung von § 119 Abs 5 EStG 1988 für diese Art der begünstigten Abschreibungen nicht zu besonderen Einkünften.

3.3. Die fünfzehnjährige Rückwirkungsfrist von § 28 Abs 7 EStG erscheint für Abschreibungen nach § 28 Abs 2 EStG 1972 als verfassungswidrig, da sie dem Sachgesetzlichkeitsprinzip widerspricht. Eine teleologische Reduktion bzw eine verfassungskonforme Interpretation von § 28 Abs 7 EStG 1988 erscheint wegen des eindeutigen Wortlautes unzulässig.

3.4. Die Einführung einer Nachversteuerung von begünstigten Einkünften nach § 28 Abs 2 EStG 1972 durch § 28 Abs 7 EStG 1988 iVm § 119 Abs 5 EStG 1988 erscheint verfassungsrechtlich bedenklich. Der Steuerpflichtige hat vor 1989 unter Berücksichtigung der Wirkungen der zur Verfügung gestellten begünstigten Abschreibungen disponiert und wird durch die Normierung der Nachversteuerung in seinem Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht.

3.5. Die Streichung des begünstigten Steuersatzes nach § 37 EStG erscheint ebenfalls in dieser Form dem Grundsatz nach verfassungsrechtlich nicht unbedenklich. Das Inkrafttreten von § 37 EStG wurde jedoch durch die Verfassungsbestimmung des § 124a EStG 1988 geregelt.

²⁸⁾ Vgl nochmals *Quantschnigg/Schuch*, ESt-HB 1988, § 8 Tz 33 zur Abschreibung nach § 8 Abs 2 EStG 1988.