

Besondere Einkünfte und Spekulationseinkünfte bei Abschreibungen nach dem StEG

Durch das Strukturanpassungsgesetz sind ab 1996 begünstigte Abschreibungen für Aufwendungen nach dem StEG weggefallen. § 28 Abs 7 und § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG knüpfen tatbestandsmäßig an § 28 Abs 3 an, der die Absetzung nach dem StEG regelte. Der Beitrag behandelt die Frage, ob besondere Einkünfte bzw die verlängerte Spekulationsfrist auch eintreten können, wenn Aufwendungen nach dem StEG bis 1995 getätigt wurden.

Dr. Christian Prodingner

Wien

1. Einleitende Problemstellung

Nach der Stammfassung des EStG 1988 waren nach § 8 Abs 2 und nach § 28 Abs 3 EStG (nach letzterer Norm neben anderen Tatbeständen) Aufwendungen auf Grund des Stadterneuerungsgesetzes (StEG) und des Denkmalschutzgesetzes (DSchG) auf 10 bzw 15 Jahre verteilt absetzbar. Durch das Strukturanpassungsgesetz¹⁾ wurden die Normen dahingehend geändert, daß künftighin nur noch Aufwendungen nach dem DSchG, nicht aber nach dem StEG begünstigt absetzbar sein sollen. Nach § 124a Z 2 EStG sind die Neuregelungen erstmals ab der Veranlagung 1996 anzuwenden.

Nach § 28 Abs 7 EStG sind im Falle der Gebäudeübertragung unter Lebenden die innerhalb der letzten 15 Jahre vor Veräußerung nach (§ 28) Abs 3 abgesetzten Herstellungsaufwendungen nachzuversteuern. Nach § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG verlängert sich die Spekulationsfrist von 10 auf 15 Jahre, wenn bei Grundstücken innerhalb von 10 Jahren nach der Anschaffung Herstellungsaufwendungen nach § 28 Abs 3 EStG abgesetzt wurden. Sowohl § 28 Abs 7 als auch § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG sind insofern seit der Stammfassung unverändert.

Fraglich ist nun, ob auch bis 1995 begünstigt abgesetzte Aufwendungen nach dem StEG die Nachversteuerung bzw die Verlängerung der Spekulationsfrist auslösen, obwohl derartige Aufwendungen in § 28 Abs 3 EStG nicht mehr genannt sind.

2. Problemanalyse

2.1 Entfall der Abschreibungen

Zu betrachten ist zunächst die Technik des Wegfallens der Begünstigung für Aufwendungen nach dem StEG in § 28 Abs 3 EStG.

Wie erwähnt, gilt ab der Veranlagung 1996 die Neuregelung, sodaß Aufwendungen nach dem StEG jedenfalls dann nicht mehr geltend gemacht werden können, wenn es sich um den erstmaligen Anfall derartiger Aufwendungen handelt.

Fraglich ist jedoch, ob die Rechtsfolge des Wegfallens auch für Absetzungen gilt, die bereits vor 1996 angefallen sind, wo also der Gesamtaufwand, der nunmehr auf fünfzehn Jahre verteilt abgesetzt werden soll, bereits vor 1996 getätigt wurde. In historischer Interpretation ist diese Frage leicht zu lösen, weil die Erläuterungen²⁾ ganz eindeutig davon sprechen, daß bei früher angefallenem Sanierungsauf-

wand die AfA umzustellen ist und nunmehr die AfA-Sätze des § 8 Abs 1 bzw § 16 Abs 1 Z 8 EStG anzuwenden seien. Die Erläuterungen zeigen die Rechtsfolge an einem Beispiel auf, in dem Assanierungsaufwand 1991 entstanden ist und nach Fünfzehntelabsetzungen von 1991 bis 1995 nun ab 1996 eine AfA von 1,5 % vorzunehmen ist³⁾.

*Lang*⁴⁾ hat jedoch eine andere Interpretationsmöglichkeit aufgezeigt, wonach vor 1996 begonnene Abschreibungen weiterlaufen würden und nur neue Aufwendungen ab 1996 vom Wegfall der Begünstigung betroffen seien.

Die weitere Darstellung wird sich zunächst nach der wohl herrschenden, in den Erläuterungen zum Ausdruck gebrachten, Auffassung richten. Die durchaus beachtlichen Argumente von *Lang* werden jedoch bei der Interpretation Eingang zu finden haben.

2.2 Verweisung auf § 28 Abs 3 EStG

Zunächst zeigt sich, daß sowohl § 28 Abs 7 EStG als auch § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG auf eine andere Rechtsnorm, eben § 28 Abs 3 EStG, verweisen. Es werden daher Tatbestände nicht eigens – und gleichhaltend – in den Normen geregelt, sondern vielmehr der Norminhalt einer anderen Norm zum Inhalt gemacht. Dies ist zwar eine Norm desselben Paragraphen bzw desselben Gesetzes; nichtsdestotrotz liegt jedoch eine Verweisung vor.

Wenn daher anlässlich eines Veräußerungstatbestandes ab 1996 zu prüfen ist, ob die Rechtsfolgen von § 28 Abs 7 bzw § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG eintreten und daher § 28 Abs 3 in jener Fassung betrachtet wird, die zum Zeitpunkt des Veräußerungstatbestandes in Rechtskraft ist, so erhellt unmittelbar, daß Abschreibungen für Aufwendungen nach dem StEG offensichtlich nicht die Rechtsfolgen der diskutierten Normen auslösen.

Die Rechtsfolgen können sohin nur dann zum Tragen kommen, wenn man argumentiert, daß sämtliche Abschreibungen entscheidend sind, die irgendwann nach irgendeiner Fassung von § 28 Abs 3 EStG abgesetzt wurden.

Wie erwähnt ist zunächst von einer Verweisung der Normen auszugehen, sodaß § 28 Abs 3 EStG zum Norminhalt gemacht wird⁵⁾. Fraglich wird daher sein, ob von einer statischen oder einer dynamischen Verweisung auszugehen ist.

1) BGBl 1996/201.

2) EB z RV 72 BlgNR 20 GP.

3) So auch *Doralt*, EStG-Kommentar³, § 28 Rz 150.

4) ÖStZ Sonderheft August 1997, 36.

Unproblematisch wäre wohl der Fall einer statischen Verweisung, wenn etwa aus § 28 Abs 3 EStG in der Stamfassung des EStG 1988 Bezug genommen würde. Derartige Verweisungen sind grundsätzlich zulässig und führen zu einer nachvollziehbaren Übernahme eines bestimmten Rechtsbestandes in eine andere Norm⁶⁾. Durch die vorgenommene Verweisart innerhalb eines Paragraphen bzw eines Gesetzes ist der Inhalt leicht erschließbar und kann – wie dies etwa in der (früheren) Judikatur des VfGH immer wieder releviert wurde – auch kein Kundmachungsmangel vorliegen⁷⁾. Daher ist der Verweis jedenfalls nicht als so komplex anzusehen, daß er nicht nachvollziehbar wäre. Der VfGH hat nämlich judiziert, daß eine Vorschrift, zu deren Sinnermittlung subtile verfassungsrechtliche Kenntnisse, qualifizierte juristische Befähigung und Erfahrung und geradezu archivarisches Fleiß vonnöten sind, keine verbindliche Norm ist⁸⁾.

Freilich ist zu beachten, daß offensichtlich keine statische Verweisung vorliegt, da einfach auf § 28 Abs 3 EStG verwiesen wird, ohne eine bestimmte Fassung anzusprechen⁹⁾. Insofern mag aber das obzitierte Argument des VfGH wieder an Gewicht gewinnen, da nunmehr unter Berücksichtigung verfassungsrechtlicher Argumente zu prüfen ist, an welche Fassung der Norm angeknüpft werden soll. Mithin ist zumindest ein Hinweis auf eine verfassungsrechtliche Problematik von § 28 Abs 7 bzw § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG gegeben¹⁰⁾.

Wird aber nicht an eine bestimmte Fassung der Norm angeknüpft, so wird zunächst davon auszugehen sein, daß dynamisch verwiesen wird, sohin § 28 Abs 3 EStG in der jeweils bei Entstehen des Steueranspruches¹¹⁾ geltenden Fassung heranzuziehen ist. In diesem Fall ist auch keine komplexe Verweisproblematik gegeben, da ein kurzer Blick in das Gesetz zeigen würde, welche Abschreibung nach § 28 Abs 3 EStG Rechtsfolgen auslösen, in concreto, daß Abschreibungen für Aufwendungen nach dem StEG die Rechtsfolgen eben nicht auslösen.

Das Ergebnis einer dynamischen Verweisung wird auch durch § 110 EStG erhärtet, ja gleichsam bestätigt. Nach dieser Bestimmung sind, soweit in diesem Bundesgesetz auf andere Bundesgesetze verwiesen wird, diese in ihrer jeweils geltenden Fassung anzuwenden. Nun regelt § 110 EStG nur die Verweisung auf andere Bundesgesetze. Im Fall geht es aber um eine Verweisung innerhalb des EStG. Wenn aber (sogar) für andere Gesetze die dynamische Verweisung festgelegt wird, ist für eine Verweisung innerhalb des EStG kein Grund ersichtlich, warum hier eine divergente Verweisart gegeben sein sollte. Es kann dem Gesetzgeber nicht unterstellt werden, daß er für sämtliche Gesetze eine bestimmte Verweisart ausdrücklich vorgesehen hat, gerade innerhalb eines Gesetzes jedoch von dieser Rechtsfolge wieder abwei-

chen wollte. Wie erwähnt, ergeben sich für eine statische Verweisung auch überhaupt keine Hinweise.

2.3 Inhaltliche Verweisung und Wortinterpretation

Dagegen könnte versucht werden, den Wortlaut der Bestimmungen einzuwenden. Es wird ja stets darauf abgestellt, daß Absetzungen nach § 28 Abs 3 EStG vorgenommen wurden. Nun ist schon bei der Diskussion eines formalen Verweises nicht zu leugnen, daß tatsächlich Abschreibungen nach § 28 Abs 3 für Aufwendungen nach dem StEG vorgenommen worden sind. Allerdings führt die formale Diskussion dann zu keinem Ergebnis, wenn man – wie gezeigt – davon auszugehen hat, daß auf § 28 Abs 3 EStG dynamisch verwiesen wird, da eben keine Abschreibungen nach § 28 Abs 3 EStG idGF abgesetzt wurden. Insofern führt die Wortinterpretation zu nichts.

Weiters könnte eingewendet werden, daß es sich um keinen formalen Verweis handelt, der zum Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung § 28 Abs 3 EStG zum Norminhalt macht, sondern um eine rein faktische Beurteilung, wonach füglich entscheidend sein soll, daß zu einem früheren Zeitpunkt Abschreibungen nach § 28 Abs 3 EStG abgesetzt wurden. Hierfür könnte auch ins Treffen geführt werden, daß das Verbum des Satzes in der Vergangenheit steht, also auf Aufwendungen abgestellt wird, die in Teilbeträgen nach Abs 3 „abgesetzt wurden“, bewußt also früher stattgefundenen Abschreibungen miteinbezogen werden sollen.

Auch daraus ist wohl wenig zu gewinnen. Zum einen ist das Argument eines faktischen Verweises nicht schlüssig. Beide Normen stellen ganz eindeutig auf Abschreibungen nach § 28 Abs 3 EStG ab. Daher wird ein bestimmter Norminhalt zum Inhalt einer anderen Norm gemacht. Entscheidend kann daher nur der jeweilige Norminhalt sein. Es ist nicht möglich, die Faktizität einer Abschreibung von ihrer Grundlage zu lösen, maW ist die Absetzung nur auf Grund und nach den Bestimmungen von § 28 Abs 3 EStG erfolgt. Ohne Norm gibt es daher keine Absetzung; die tatsächliche Verteilung der Herstellungskosten auf fünfzehn Jahre ist nichts anderes als ein Ausfluß von § 28 Abs 3 EStG.

Zum anderen ist auch aus dem Wortlaut, nämlich dem Abstellen auf vergangene Abschreibungen nichts zu gewinnen. Vom systematischen Zusammenhalt zwischen § 28 Abs 3 EStG einerseits und § 28 Abs 7 bzw § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG andererseits ergibt sich eindeutig, daß stets zunächst eine Absetzung von Aufwendungen erfolgen muß, die zu einem späteren Zeitpunkt, nämlich bei der Veräußerung des Gebäudes, eine neue steuerliche Relevanz zeigt. Abschreibungen nach § 28 Abs 3 EStG anlässlich der Veräußerung¹²⁾ oder gar nach der Veräußerung sind in bezug auf den Norminhalt denkunmöglich. Sohin ist aber aus dem Abstellen auf vergangene Abschreibungen für die Ausgangsfrage gar nichts zu gewinnen, da in sämtlichen Fallkonstellationen auf in der Vergangenheit durchgeführte Abschreibungen abzustellen ist. Als Zwischenergebnis folgt, daß auf § 28 Abs 3 idGF abgestellt wird, sodaß Abschreibungen nach dem StEG weder zu besonderen Einkünften noch zur Verlängerung der Spekulationsfrist führen.

12) Es mag zwar noch im Jahr der Veräußerung eine Abschreibung vorzunehmen sein; auch diese ist jedoch denklogisch stets vor der Veräußerung anzusetzen.

5) Vgl zur Verweisung allg *Walter/Mayer*, Grundriß des österreichischen Bundesverfassungsrechts⁵, 116 (Rz 253).

6) Vgl hiezu zB *Koja*, ÖJZ 1979, 29; weiters *Thienel*, *ecolex* 1993, 129.

7) Vgl die zahlreichen Nachweise bei *Koja*, aaO.

8) VfSlg 3130/1956.

9) Zu Verweisungsproblemen vgl auch *Aichreiter*, *WBI* 1991, 89 und *Lang*, *ÖStZ* 1989, 11.

10) Vgl zum Einsatz einer verfassungskonformen Interpretation und der Annahme einer statischen Verweisung *Rief*, *SWK* 1994, A 23 (zum Problem der Endbesteuerung und der Erbschaftssteuerbefreiung nach § 15 Abs 1 Z 17 EStG).

11) § 4 BAO.

2.4 Verfassungskonforme Interpretation

Dieses Ergebnis wird durch verfassungsrechtliche Überlegungen gestärkt. Wie oben bereits gezeigt, entspricht es der sich aus den Erläuterungen ergebenden herrschenden Lehre, daß ab der Veranlagung 1996 auch früher begonnene Abschreibungen nach dem StEG wegfallen. Hat daher im Extremfall der Steuerpflichtige 1995 einen Aufwand nach dem StEG getätigt und daher 1995 die erste Fünfzehntelabschreibung geltend gemacht, so sind sämtliche weiteren (vierzehn) begünstigten Abschreibungen verloren. Diese Rechtsfolge tritt ohne jedes Handeln und Zutun des Steuerpflichtigen nur auf Grund der Gesetzesänderung ein. Zum Unterschied zu der Auslösung von besonderen Einkünften bzw Spekulationseinkünften, die jeweils von einer willentlichen Entscheidung des Steuerpflichtigen, nämlich der Veräußerung des Grundstückes, getragen sind, tritt die Rechtsfolge ipso iure ein.

Zweck der besonderen Einkünfte bzw der verlängerten Spekulationsfrist¹³⁾ ist es, den Erhalt einer steuerlichen Begünstigung, nämlich der beschleunigten Abschreibung, an die Einhaltung gewisser Bedingungen, letztlich an bestimmte Mindestfristen zu koppeln.

Nun führt die Veräußerung 1996 dazu, daß die Fristen nicht eingehalten wurden. Es wäre daher, da ja 1996 durchaus eine bewußte Disposition des Steuerpflichtigen vorliegt, noch vertretbar, auf Grund der Inanspruchnahme einer einzelnen Fünfzehntelabschreibung besondere Einkünfte bzw die verlängerte Spekulationsfrist anfallen zu lassen. Schließlich hätte der Steuerpflichtige – uU von 1996 abgesehen – auch bei Weitergeltung von § 28 Abs 3 EStG in der Stammfassung nicht mehr an begünstigten Abschreibungen geltend machen können.

Eindeutig wird der Fall jedoch, wenn erst einige Jahre später veräußert wird. Diesfalls ist zwar 1995 eine begünstigte Abschreibung angefallen, in den restlichen Jahren jedoch nicht. Trotzdem kommt es zu den erwähnten Rechtsfolgen, da nur darauf abgestellt wird, daß Abschreibungen nach § 28 Abs 3 EStG abgesetzt wurden, gleich in welcher Höhe und Häufigkeit. Dies mag im Fall von § 28 Abs 7 EStG nicht als so problematisch angesehen werden, da nur die tatsächlich geltend gemachten (im Fall also eine einzige) Abschreibungen nachversteuert werden. Trotzdem ist die Regelung überschießend, da in der Geltendmachung einer einzigen begünstigten Abschreibung bei sofortiger gesetzlich erzwungener Umstellung auf eine Normalabschreibung kein Vorteil erblickt werden kann, der eine Nachversteuerung rechtfertigen kann. Weiters wird der Steuerpflichtige gegenüber anderen Personen, die andere begünstigte Abschreibungen nach § 28 Abs 3 EStG geltend gemacht haben (zB nach dem DSchG), insofern benachteiligt, als er nicht einmal den Vorteil der Geltendmachung der begünstigten Abschreibungen über die Laufzeit gehabt hat.

Noch krasser wird der Nachteil jedoch im Zusammenhang mit § 30 EStG. Die Absetzung einer einzigen Fünfzehntelabschreibung in 1995 führt schon zur Verlängerung der Spekulationsfrist um 50 %, obwohl wiederum die Möglichkeit zur weiteren Absetzung nicht bestanden hat. Die Regelung ist in

13) Zur Kritik an der völlig überschießenden Pönalisierung vgl *Prodinger*, Liegenschaften im Abgabenrecht, 137 und 149 ff mwH.

sich nach dem Sachgesetzlichkeitsprinzip¹⁴⁾ verfassungsrechtlich bedenklich¹⁵⁾ und auch im Vergleich zu anderen Steuerpflichtigen, die die Last der verlängerten Spekulationsfrist nur für durchlaufend geltend gemachte Abschreibungen tragen müssen, am Maßstabe des Gleichheitsgrundsatzes problematisch und sohin verfassungsrechtlich bedenklich.

Zu einer derartigen Interpretation zwingt freilich nichts. Vielmehr ist verfassungskonformer Interpretation davon auszugehen, daß nach § 28 Abs 3 aF EStG abgesetzte Aufwendungen nach dem StEG nicht unter § 28 Abs 7 und § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG fallen.

2.5 Rechtslage bei Weiterlaufen der StEG-Abschreibungen

Anders könnte jedoch zu entscheiden sein, wenn man anstatt der sich aus den Erläuterungen ergebenden herrschenden Meinung der Auffassung von *Lang*¹⁶⁾ folgt. Die Weitergeltung für vor 1996 geltend gemachte Abschreibungen für Aufwendungen nach dem StEG ergibt sich nach *Lang* daraus, daß die Neufassung der Bestimmung nach § 124a Z 2 EStG erstmals ab der Veranlagung 1996 anzuwenden ist, die alte Fassung jedoch – zum Unterschied zu der sonstigen Gesetzgebungspraxis – nicht ausdrücklich außer Kraft gesetzt wurde. Die alte Regelung hätte sonach auch ab 1996 noch immer Bedeutung. Dies wird auch durch das Argument gestärkt, daß einmal auf fünfzehn Jahre abgesetzte Aufwendungen auch auf diese Zeit zu verteilen sind. Sohin ist in den Folgejahren an sich gar keine neuerliche Norm hinsichtlich der Absetzung notwendig, da sich diese schon aus der ursprünglichen Geltendmachung zu ergeben scheint¹⁷⁾.

Wenn aber die Absetzungen für Aufwendungen nach dem StEG tatsächlich weiterlaufen, so ist kein teleologischer Grund ersichtlich, die Rechtsfolgen nach § 28 Abs 7 bzw § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG nicht anzuwenden. Wenn auch das obdiskutierte Verweisungsproblem an sich bestehen bleibt, so kann letztlich ein Verweis auf die weiterlaufende alte Fassung angenommen werden. Freilich ist die konkrete Interpretation komplex, sodaß auch hier verfassungsrechtliche Bedenken angemeldet werden könnten. Das Argument des Weiterlaufens führt jedoch zur sinnvollen Anwendbarkeit der diskutierten Normen und bildet sohin ein starkes Argument für das Entstehen von besonderen Einkünften bzw der verlängerten Spekulationsfrist auch für abgesetzte Aufwendungen nach dem StEG.

3. Zusammenfassung

Ab der Veranlagung 1996 können Aufwendungen nach dem StEG nicht mehr auf fünfzehn Jahre verteilt abgesetzt werden, da sie nicht mehr in § 28 Abs 3 EStG genannt sind. Auf Grund der Verweisteknik von § 28 Abs 7 und § 30 Abs 1 Z 1 lit a EStG auf § 28 Abs 3 EStG ist davon auszugehen, daß vor 1996 verteilte Aufwendungen nach dem StEG bei Veräußerung des Grundstückes nicht zu besonde-

14) Vgl zB *Stoll*, ÖStZ 1989, 188.

15) Ganz abgesehen von der grundsätzlichen verfassungsrechtlichen Problematik der Norm; vgl hiezu *Prodinger*, aaO.

16) AaO.

17) Vgl hiezu *Prodinger*, ÖStZ 1997, 321.

ren Einkünften und zur Verlängerung der Spekulationsfrist führen. Dies gilt jedenfalls auf dem Boden der sich aus den Erläuterungen ergebenden herrschenden Auffassung, wonach auch vor 1996 getätigte Aufwendungen ab 1996 nicht mehr begünstigt abgesetzt werden können. Für das Ergebnis sprechen neben der inhaltlichen Verweistchnik und der systematischen Interpretation auch verfassungs-

rechtliche Überlegungen, die schließlich zum Einsatz einer verfassungskonformen Interpretation führen.

Lediglich auf Basis der Auffassung von *Lang*, wonach die Abschreibungen für Aufwendungen nach dem StEG durchaus weiterlaufen, sprechen auch gute Gründe für besondere Einkünfte und die verlängerte Spekulationsfrist für verteilte Aufwendungen nach dem StEG.