

Vorschläge zum Abgabenänderungsgesetz 2012 (AbgÄG 2012 idF des Ministerialentwurfes)

von Univ.-Prof. Dr. Reinhold Beiser,
Institut für Unternehmens- und Steuerrecht
Universität Innsbruck

Das BMF hat einen Ministerialentwurf zu einem AbgÄG 2012 versendet und um eine Stellungnahme bis 16. August 2012 gebeten. Folgende Änderungen werden vorgeschlagen:

I. Einkommensteuer

1. Eine systemkonsistente Einmalerfassung trotz Periodenbesteuerung und eine Vereinheitlichung der Bilanzierung nach § 4 Abs 1 und § 5 EStG

1.1. Einmalerfassung und Periodisierung

Das Einkommensteuergesetz splittet die Einkünfte in Jahresabschnitte (Kalender- oder Wirtschaftsjahre) auf, um dem Abgabengläubiger jährlich zufließende Ertragsteuern zu sichern. Diese künstliche Aufspaltung der Einkünfte nach dem Periodenprinzip „entspringt der Not des Staates, ständig sprudelnde Einnahmequellen zu erschließen.“¹ Das Periodenprinzip „ist kein Wertungsprinzip, sondern ein technisches Prinzip, das die ideale Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit einschränkt, denn steuerliche Leistungsfähigkeit müsste idealiter nach dem Lebenseinkommen bemessen werden.“² Das Prinzip der Abschnittsbesteuerung nach Kalender- oder Wirtschaftsjahren ist also „ein rein technisches Prinzip aus dem Zwang der Praktikabilität.“³ „Technische Prinzipien sind dem Grundprinzip der Leistungsfähigkeit nachgeordnet: Die Leistungsfähigkeit richtet sich nicht nach der Besteuerungstechnik, vielmehr ist es Aufgabe und Ziel der Besteuerungstechnik, die tatsächlich vorhandene Leistungsfähigkeit eines jeden Steuerpflichtigen möglichst lückenlos, vollständig und exakt zu erfassen.“⁴

Der Gleichheitssatz (Art 7 B-VG) verpflichtet zu einer gleichmäßigen Besteuerung sämtlicher Einkünfte. Dem entspricht eine systemkonsistente Einmalerfassung. Steuergegenstand der Einkommensteuer „ist das am Markt erzielte Einkommen. Im Sinn der sachlichen Universalität ist das gesamte Markteinkommen zu erfassen: Kein Markteinkommen soll unerfasst bleiben, kein Markteinkommen soll mehrfach erfasst werden. Nach dem objektiven Nettoprinzip gilt das ebenso für die positiven und

¹ Beiser, Steuern⁹ (2011), Rz 17.

² Tipke/Lang, Steuerrecht²⁰ (Köln 2010), § 9 Rz 44.

³ Beiser, Steuern⁹ (2011), Rz 16.

⁴ Beiser, Steuern⁹ (2011), Rz 16.

negativen Bruttogrößen der Einkunftserzielung: Alle Erlöse aus der Einkunftserzielung sollen ebenso exakt einmal erfasst werden wie alle Aufwendungen zur Einkunftserzielung.“⁵

Der Ministerialentwurf (ME) strebt durch Änderungen in § 4 Abs 2 und 3 EStG (Art 2 Z 2 des ME) nach einer systemkonsistenten Einmalerfassung. Dieses Ziel ist vom Gleichheitssatz (Art 7 B-VG) vorgegeben und somit zu unterstützen.

1.2. Das Fehlerkalkül der Bilanzierung

1.2.1. Schätzungen und Prognosen

Bilanzierende Steuerpflichtige (Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 oder nach § 5 EStG) müssen bei der Erstellung des Jahresabschlusses viele Unwägbarkeiten und Unsicherheiten mit Schätzungen und Prognosen nach dem bestmöglichen Wissen (Nachforschungspflicht auf Grund der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers) im Zeitpunkt der Bilanzerstellung (subjektive Richtigkeitsgewähr des jeweiligen Bilanzierers nach dem bestmöglichen Wissen im Zeitpunkt der Bilanzerstellung) bewältigen:⁶

- Die Einbringlichkeit offener Forderungen ist zu erforschen: Der Teilwert = Tageswert nach § 201 UGB und § 6 EStG ist dem Nennbetrag gegenüber zu stellen und bei gefährdeter Einbringlichkeit ist auf den voraussichtlich einbringlichen Betrag abzuschreiben.
- Aktivierbare Anschaffungs- und Herstellungskosten (§ 203 UGB) sind von Erhaltungs- und Instandsetzungsaufwendungen (§ 4 Abs 7 EStG) abzugrenzen.
- Die voraussichtliche Nutzungsdauer von Anlagen ist zu schätzen (§ 204 UGB; §§ 7 und 8 EStG).
- Rückstellungen für ungewisse Verbindlichkeiten und drohende Verluste, für Garantien, Gewährleistung, Produkthaftung, Abfertigungen, Pensionen, nicht konsumierten Urlaub, Jubiläumsgelder sind nach § 198 Abs 8 und § 201 Abs 2 Z 4 UGB und §§ 9 und 14 EStG zu bilden.

Die Bilanzierung nimmt die damit verbundenen Unschärfen auf Grund von Schätzungen und Prognosen in Kauf, solange sich Bilanzierer mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers um bestmögliche Schätzungen und Prognosen bemühen. Die nachfolgenden Perioden zeigen,

- in welchem Ausmaß offene Forderungen tatsächlich eingebracht werden;
- wie lange Anlagen tatsächlich nutzbar sind;
- welche Risiken in welchem Umfang tatsächlich eintreten;
- welche Geschäftsfälle einen Gewinn oder Verlust bringen;

⁵ Beiser, Steuern⁹ (2011), Rz 13.

⁶ Beiser, Steuern⁹ (2011), Rz 185 ff sowie ÖStZ 1995, 13 ff, 16 ff.

- in welchem Umfang Aufwendungen für Produkthaftung, Garantien und Gewährleistung anfallen; wie hoch der Aufwand für Abfertigungen und Pensionen ist.

1.2.2. *Der automatische Fehlerausgleich in Folgeperioden*

In den Folgejahren wird dem besseren Wissen Rechnung getragen: Fallen rückgestellte Risiken aus, werden die Rückstellungen gewinnerhöhend aufgelöst. Ist eine Rückstellung zu niedrig bemessen, wird der tatsächlich höhere Betrag Aufwand.

Werden bereits abgeschriebene Anlagen weiter genutzt, so steigt der Gewinn auf Grund der verringerten AfA in den Folgejahren.

Gehen abgeschriebene Forderungen wider Erwarten doch noch ein, entsteht daraus ein Ertrag.

Fällt eine für einbringlich gehaltene Forderung wider Erwarten aus, führt der dadurch verursachte Buchwertabgang zu einem Aufwand.

1.2.3. *Die Fehler bereinigende Kraft der Folgeperioden*

Diese sogenannte *Zweischneidigkeit* der Bilanz führt zu einem *automatischen Fehlerausgleich* mit dem Jahr für Jahr besseren Wissensstand: Die tatsächliche Entwicklung in den Folgeperioden schließt die Lücke zwischen den mit Unwägbarkeiten und Unsicherheiten behafteten Schätzungen und Prognosen ex ante und dem tatsächlichen Geschehen ex post. Im nächsten Jahr weiß man vieles mehr: Am nächsten Bilanzstichtag steht fest, welcher Schuldner termingerecht bezahlt hat, insolvent geworden ist, um Teilzahlung oder Nachlässe gebeten hat usw. *Jede Folgeperiode entwickelt also eine Fehler bereinigende Kraft*: Was in Vorperioden noch ungewiss und unsicher gewesen ist, hat sich bis zum nächsten Bilanzstichtag zum Teil zur Gewissheit und Sicherheit verdichtet. Insofern sind Bilanzersteller vor ähnliche Probleme gestellt wie die Ersteller von Wetterprognosen: Was ex ante schwer vorhersehbar ist, kann ex post mühelos sicher beurteilt werden. Am Vortag ist die Wetterprognose für den nächsten Tag noch unsicher und ungewiss, am Ende des nächsten Tages weiß jeder, wie das Wetter sich an diesem Tag tatsächlich entwickelt hat. Ebenso kann am Bilanzstichtag des Folgejahres die tatsächliche Entwicklung dieses Jahres erfasst werden. Bessere Erkenntnisse aus dem abgelaufenen Jahr fließen in die Schätzungen und Prognosen der Folgejahre.

1.2.4. *Das bestmögliche Wissen der Bilanzersteller*

Das Fehlerkalkül der Bilanzierung fordert vom Bilanzersteller ein redliches Bemühen um bestmögliches Wissen sowie bestmögliche Schätzungen und Prognosen (§ 4 EStG, § 195 UGB, § 119 BAO). Die mit jeder Schätzung und Prognose verbundene Unsicherheit wird nach Maßgabe der tatsächlichen Entwicklung in den Folgeperioden Jahr für Jahr zu gewissen Tatsachen verdichtet und fließt so in die Gewinne/Verluste der Folgeperioden ein.

1.2.5. Bilanzierungsfehler

Nur soweit nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers bilanziert wird, liegen Bilanzierungsfehler vor, die nach § 4 Abs 2 EStG zu berichtigen sind.⁷ Werden solche Bilanzierungsfehler nicht entdeckt, so greift die automatische Fehlerkorrektur in den Folgeperioden: Werden zB Rückstellungen für Produkthaftung, Garantien, Gewährleistung nicht gebildet oder zu niedrig dotiert, so werden die Gewinne der Folgejahre durch den tatsächlichen Gewährleistungsaufwand verringert. Diese automatische Fehlerkorrektur entschärft die Frage im Nachhinein (ex post), was Bilanzersteller bereits an vorhergehenden Bilanzierungstagen hätten wissen können (sollen/müssen). Ohne diese automatische Fehlerkorrektur kraft der Fehler bereinigenden Kraft der Folgejahre (nach Maßgabe der Beseitigung von Unwägbarkeiten und Unsicherheiten durch mit Gewissheit feststellbare tatsächliche Entwicklungen) wäre eine Bilanzierung praktisch nicht zu bewältigen. – „*Ultra posse nemo tenetur.*“ Allwissenheit darf vom Bilanzersteller nicht erwartet werden. Und auch der Streit ex post, was Bilanzersteller bereits an vorhergehenden Bilanzierungstagen alles hätten wissen können (sollen/müssen), ist in der Regel nicht mit Gewissheit zu entscheiden, soweit nicht eine Bilanzierung wider besseres Wissen nachweisbar ist.

1.2.6. Bilanzberichtigungen

§ 4 Abs 2 EStG sieht eine Berichtigung erstellter Bilanzen vor, soweit wider die *Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung (GoB)* bilanziert worden ist. Dem Bilanzersteller ist in solchen Fällen vorzuwerfen, nicht mit der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers bilanziert zu haben. Ziel jeder Bilanzberichtigung nach § 4 Abs 2 EStG ist eine ertragsteuerwirksame Fehlerkorrektur: Der automatische Fehlerausgleich nach § 4 Abs 1 EStG (Zweischneidigkeit der Bilanz⁸ auf Grund der lückenlosen Bilanzverknüpfung und der Fehlerbereinigung durch die Erfassung der tatsächlichen Entwicklung in den Folgeperioden) sichert zwar eine konsistente Einmalerfassung, nimmt jedoch Periodenverschiebungen in Kauf. Bilanzberichtigungen nach § 4 Abs 2 EStG verfolgen das Ziel, Bilanzierungsfehler periodennäher zu korrigieren als nach dem automatischen Fehlerausgleich. Insoweit ist es zweckmäßig, in § 4 Abs 2 EStG eine ertragsteuerwirksame möglichst periodengerechte Fehlerbereinigung zu verankern. Diese Fehlerbereinigung soll sämtliche periodenübergreifende Bilanzierungsfehler einer Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich erfassen und so die automatische Fehlerbereinigung ergänzen und verfeinern: Nicht nur eine konsistente Einmalerfassung soll erreicht werden. Bilanzierungsfehler wider der Sorgfalt eines ordentlichen Unternehmers sollen möglichst periodengerecht bereinigt werden.

⁷ Beiser, Bilanzberichtigung, Bilanzverknüpfung und Wiederaufnahme, ÖStZ 1995, 13 ff, 16 ff sowie *derselbe*, Steuern⁹ (2011), Rz 185 ff, 190.

⁸ Beiser, Steuern⁹ (2011), Rz 191.

1.3. Eine systemkonsistente Einmal erfassung der AfA außerhalb einer Bilanzierung

Wird dagegen nicht bilanziert (§ 4 Abs 3 EStG und Pauschalierung mit AfA nach Anlagenverzeichnis sowie Überschussrechner mit AfA nach § 16 Abs 1 Z 8 EStG), so sind Bilanzierungsfehler in einer Bewertung von Forderungen, Einschätzung von rückstellbaren Risiken etc auszuschließen, weil Erlöse mit deren Zufluss und Aufwendungen mit deren Abfluss wirksam werden. Periodenübergreifende Fehler treten in diesen Bereichen nur im Rahmen der AfA (§§ 7, 8 und 16 Abs 1 Z 8 EStG) auf. Für die **AfA außerhalb einer Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich** ist im Sinn einer *systemkonsistenten Einmal erfassung* eine analoge Anwendung des § 4 Abs 2 gesetzlich zu verankern.

1.4. Eine einheitliche ertragsteuerrechtliche Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich (Bilanzierung)

Im Übrigen wird eine **Vereinheitlichung der ertragsteuerrechtlichen Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich** vorgeschlagen: Zwei unterschiedliche Arten einer Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich sind sachlich (Art 7 B-VG) nicht zu rechtfertigen und unnötig kompliziert.⁹ Die Unterscheidung zwischen einer Gewinnermittlung von Gewerbetreibenden mit Pflicht zur Rechnungslegung nach § 189 UGB und Bilanzierenden ohne Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB, also zwischen Pflichtbilanzen nach § 189 UGB einerseits und freiwillig erstellten Bilanzen andererseits (so derzeit § 4 Abs 1 und § 5 EStG) ist nicht mehr zweckmäßig: Die Einhaltung der allgemeinen Bilanzierungsregeln nach §§ 189 bis 216 UGB (allgemeine Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung) ist allen Bilanzerstellern zumutbar. Die Bilanzierungspraxis geht einen Schritt weiter: Das nur Kapitalgesellschaften vorgeschriebene Gliederungsschema der Bilanz nach § 224 UGB und der Gewinn- und Verlustrechnung nach § 231 UGB (Gesamtkostenverfahren nach § 231 Abs 2 UGB) hat sich auch bei bilanzierenden Personengesellschaften und Einzelunternehmen durchgesetzt. Die Unterscheidung von zwei ertragsteuerrechtlichen Bilanzierungsarten in § 4 Abs 1 und § 5 EStG ist längst zum Anachronismus geworden: Auch wer freiwillig (ohne Pflicht zur Rechnungslegung nach § 189 UGB) bilanziert, benutzt dieselben Buchhaltungs- und Bilanzierungsprogramme, die für AG und GmbH entwickelt worden sind. Die Bilanzierungspraxis ist somit längst fortschrittlicher als das Gesetz.

1.5. Die Vermeidung von Wertungswidersprüchen zwischen Unternehmens- und Steuerbilanzen

Rückstellungen, die nach § 198 Abs 8, § 201 Abs 2 Z 4 und § 211 UGB im unternehmensrechtlichen Jahresabschluss auszuweisen sind (unternehmensrechtliche Rückstellungspflicht), sind ertragsteuerrechtlich anzuerkennen. Ein Unternehmen im UGB zur Rückstellung zu verpflichten, ertragsteuerrechtlich die so gebildeten

⁹ *Beiser*, Vorschläge zur ertragsteuerrechtlichen Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich – Vereinheitlichung der Bilanzierung nach § 4 Abs 1 und § 5 EStG, SWK 2012/20/21, 929 ff.

Rückstellungen jedoch nicht anzuerkennen, ist systematisch nicht folgerichtig. Die §§ 9 und 14 EStG sind somit ersatzlos aufzuheben.¹⁰

1.6. Vorschläge de lege ferenda

1. In § 4 Abs 2 Satz 1 EStG werden nach der Wortfolge „... nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung“ in Klammer „(§ 131 BAO und §§ 189 ff UGB)“ eingefügt.
2. In § 4 Abs 2 EStG wird nach dem zweiten Satz eingefügt: *„Bilanzberichtigungen reichen nur soweit in rechtskräftig veranlagte Jahre zurück, als eine Durchbrechung der Rechtskraft zur ertragsteuerwirksamen Fehlerkorrektur möglich ist. Andernfalls hat eine ertragsteuerwirksame Fehlerkorrektur in den Folgejahren zu erfolgen.“*
3. § 5 EStG samt Überschrift lautet: **„Gewillkürtes Betriebsvermögen § 5.“**
Gewillkürtes Betriebsvermögen ist bei allen Gewinnermittlungsarten zulässig.“
4. In § 2 Abs 5 EStG wird der dritte Satz wie folgt neu gefasst: *„Ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr ist bei Vorliegen wichtiger betrieblicher Gründe zulässig.“*
5. In § 7 EStG ist folgender Abs 4 anzufügen: *„Eine unrichtige AfA ist im Sinn einer systemkonsistenten Einmalerfassung auch außerhalb einer Bilanzierung analog nach § 4 Abs 2 zu berichtigen.“*
6. Die §§ 9 und 14 EStG entfallen ersatzlos.

2. Grundstücksveräußerungen

2.1. Der Begriff „Grundstücke“

§ 30 EStG (und § 4 Abs 3a sowie §§ 30a bis c EStG) knüpfen ertragsteuerrechtliche Folgen (in der Regel 25 % lineare ESt; Inflationsabschlag; spezielle Erhebungsform einer Immobilienertragsteuer) an das spezielle Wirtschaftsgut „Grundstücke“ und dessen Veräußerung. Die Grunderwerbsteuer, das Gerichtsgebührengesetz (TP 9 GGG) und die Umsatzsteuer (§ 6 Abs 1 Z 9 lit a iVm § 6 Abs 2 und § 12 Abs 10 bis 13 UStG) verknüpfen ebenso Abgaben (3,5 % GrESt; 1,1 % Eintragungsgebühr; 20 % USt oder Vorsteuerkorrektur beim Veräußerer) mit einer Veräußerung (inländischer) Grundstücke. Im Fall einer Veräußerung von Grundstücken heben *„Rechtsanwälte und Notare“* nach § 11 GrEStG die *Grunderwerbsteuer* und nach § 30b und c EStG die *Immobiliensteuer* ein. Die Gerichtsgebühr nach TP 9 GGG knüpft an die Bemessungsgrundlage der Grunderwerbsteuer an. Rechtsanwälte und Notare haben ihre Mandanten ebenso über die Folgen einer Grundstücksveräußerung in der Umsatzsteuer aufzuklären und zu beraten (Alternative 1: Option zur

¹⁰ Beiser, SWK 2012/20/21, 929, 931.

Umsatzsteuerpflicht mit Erhöhung der Bemessungsgrundlage für GrESt und Eintragungsgebühr um 20 % USt, jedoch Kostenneutralität der USt kraft Vorsteuerabzug in der Unternehmerkette; Alternative 2: umsatzsteuerfreie Veräußerung mit allfälliger Vorsteuerkorrektur beim Veräußerer; Alternative 3: nicht umsatzsteuerbare Veräußerung aus dem nichtunternehmerischen Bereich im Sinn der Umsatzsteuer, jedoch Ausschluss vom Vorsteuerabzug bei Investitionen in Gebäude zum privaten Wohnen). **§ 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG** übernimmt ausdrücklich den Grundstücksbegriff des **§ 2 GrEStG**. Es ist zweckmäßig, diesen Begriff der Grundstücke nach der Definition in § 2 GrEStG auch für die ertragsteuerrechtliche Besteuerung von Grundstücksveräußerungen zu übernehmen und in **§ 30 EStG** zB wie folgt zu verankern: „Der Begriff des Grundstückes folgt § 2 GrEStG und umfasst somit

- Grund und Boden
- Gebäude (auch auf fremdem Grund)
- Baurechte
- Wohnungseigentum
- Baurechtswohnungseigentum.“

Betriebsvorrichtungen („Maschinen und sonstige Vorrichtungen aller Art, die zu einer Betriebsanlage gehören“ - § 2 Abs 1 Z 1 GrEStG) und Gewinnungsbewilligungen nach dem Berggesetz sowie Apothekengerechtigkeiten (§ 2 Abs 1 Z 2 GrEStG) gehören somit nicht zum Grundstück iSd § 30, § 4 Abs 3a und §§ 30a bis c EStG. Ebenso wie in der Grunderwerbsteuer fallen

- ~ Dienstbarkeiten (Geh- und Fahrrechte)
- ~ Fruchtgenussrechte
- ~ Reallasten
- ~ Hypotheken
- ~ Jagd- und Fischereirechte

nicht unter den Begriff der Grundstücke iSd §§ 30, 30a bis c und § 4 Abs 3a EStG: Die Einräumung von Dienstbarkeiten, Fruchtgenussrechten, Reallasten, Hypotheken, Jagd- und Fischereirechten beschränkt die Ausübung des belasteten Grundeigentums, ohne grundeigentumsähnliche Rechte zu begründen. Die Anknüpfung an § 2 GrEStG schärft die Abgrenzung durch Verwertung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu § 2 GrEStG und schafft so Rechtssicherheit. Werden Dritte (Rechtsanwälte und Notare) nach § 30b und c EStG zur Einhebung einer „Immobilienwertsteuer“ verpflichtet, so ist eine klare und sichere Abgrenzung des Grundstücksbegriffes notwendig.

2.2. Grundstücksveräußerungen gegen Rente und Baurechtszinsen

Werden Grundstücke gegen Rente veräußert, so sind die noch nicht abgeschriebenene Anschaffungs- und Herstellungskosten des veräußerten Grundstückes verfassungsrechtlich (Art 7 B-VG) zwingend ertragsteuerfrei zu stellen, um eine

verfassungswidrige (zweite) Besteuerung bereits versteuerten Einkommens zu vermeiden (Einmalbefassung im Sinn der Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes).¹¹

Ertragsteuerbar sind nur die darüber hinausgehenden Ertragsanteile. Diese Ertragsanteile sind ebenso Erträge aus einer Grundstücksveräußerung wie bei einem vereinbarten Fixkaufpreis. Die sachliche Rechtfertigung für eine lineare Steuer von 25 % nach § 30a EStG liegt nicht in einer Zusammenballung von Einkünften, sondern in einer Kumulation mehrerer Abgaben im Fall einer Grundstücksveräußerung: ESt; GrESt; Gebühr nach TP 9 GGG; 20 % USt oder Vorsteuerkorrektur; laufende Grundsteuerlasten während der Behaltdauer.

Diese Kumulation greift auch bei einer Veräußerung gegen Rente.

Auch die Einräumung eines Baurechtes gegen einen Baurechtszins löst ESt, GrESt und Eintragungsgebühr aus. Baurechte und Gebäude auf fremden Grund und Boden zählen nach § 1 GrEStG und § 51 BewG zum Grundvermögen, das Grundsteuer auslöst.

Folgerichtig ist der lineare Steuersatz von 25 % nach § 30a EStG auch auf Renten und Baurechtszinsen anzuwenden, um die Kumulation von ESt, GrESt, Eintragungsgebühren, Grundsteuer und USt zu mildern.

- 2.3.** Ein Abzugsverbot nach § 20 Abs 2 iVm § 30a EStG, ein Verlustausgleichsverbot nach § 30 Abs 7 EStG, ein Inflationsabschlag nach § 30 Abs 3 und § 4 Abs 3a Z 3 sowie zahlreiche spezielle Ausnahmeregelungen in § 4 Abs 3a und in § 30 und § 30a EStG verkomplizieren die Ertragsbesteuerung von Grundstücksveräußerungen ohne Not und ohne sachliche Rechtfertigung. Dazu wird auf die Analyse in SWK 2012/18, 826 ff verwiesen.
- 2.4.** Die Übergangsregel in § 30 Abs 4 EStG mildert Härten aus dem Übergang von der bisherigen Quellentheorie auf die systematisch konsistente Reinvermögenszugangstheorie. Diese Regel sollte mit 31. März 2017 auslaufen (also auf fünf Jahre befristet werden).
- 2.5.** §§ 30, 30a und 4 Abs 3a EStG können stark vereinfacht werden, um mehr Gleichheit in der Ertragsbesteuerung (Art 7 B-VG) zu schaffen. **Folgende Änderungen werden vorgeschlagen:**

2.5.1 In § 30 Abs 1 EStG:

Der *Grundstücksbegriff* in § 30 Abs 1 Satz 2 EStG wird neu gefasst:

¹¹ VfGH 21.6.1968, G 1/68, VfSlg 5.726; 26.9.1978, B 182/76, VfSlg 8.383; 30.6.1984, G 101/84, VfSlg 10.101; *Beiser, Steuern*⁹ (2011), Rz 62; ebenso BFH 20.10.1999, X 132/95, BStBl 2000 II 82 mit Hinweisen auf die Vorjudikatur.

„Der Begriff des Grundstückes folgt § 2 GrEStG und umfasst somit

- Grund und Boden*
- Gebäude (auch auf fremdem Grund)*
- Baurechte*
- Wohnungseigentum*
- Baurechtswohnungseigentum.“*

- 2.5.2. In **§ 30 Abs 2 EStG** wird die **Z 2** („Herstellerbefreiung“) ersatzlos aufgehoben.
- 2.5.3. In **§ 30 Abs 3 EStG** wird der letzte Satz neu gefasst: *„Nachgewiesene oder glaubhaft gemachte Aufwendungen und Ausgaben sind abzuziehen.“*
- 2.5.4. In **§ 20 Abs 2 EStG** wird die Wortfolge *„oder § 30a Abs 1“* ersatzlos aufgehoben. Auf diese Weise wird das *objektive Nettoprinzip* als grundlegendes Ordnungsprinzip der Einkommensteuer¹² durch den Abzug von Betriebsausgaben und Werbungskosten gewahrt.
- 2.5.5. In **§ 30 Abs 4 EStG** wird der erste Satz neu gefasst:
„Soweit Grundstücke am 31. März 2012 nicht steuerverfangen gewesen sind und vor dem 1. April 2017 veräußert werden, sind als Einkünfte anzusetzen:“
- 2.5.6. **§ 30 Abs 6 EStG** wird rückwirkend auf den 1. April 2012 aufgehoben.
- 2.5.7. **§ 30 Abs 7 EStG** wird neu gefasst:
„Verluste aus privaten Grundstücksveräußerungen sind mit Überschüssen aus privaten Grundstücksveräußerungen desselben oder eines späteren Jahres auszugleichen. Auf Antrag sind Verluste eines Jahres nach einem Ausgleich mit Überschüssen desselben Jahres statt einem Ausgleich in späteren Jahren auf die Hälfte zu kürzen und insoweit nach § 2 und § 18 Abs 6 EStG mit anderen Einkünften auszugleichen.“
- 2.5.8. **§ 30 Abs 8 EStG** wird ersatzlos aufgehoben.
- 2.5.9. In **§ 30a Abs 3 EStG** wird der zweite Satz samt den Ziffern 1 bis 4 ersatzlos aufgehoben.
- 2.5.10. In **§ 4 Abs 3a EStG** werden die Ziffern 2, 3, 6 und 7 ersatzlos mit Wirkung ab 1. April 2012 aufgehoben.

3. § 16 Abs 1 Z 8 EStG: AfA im außerbetrieblichen Bereich

§ 16 Abs 1 Z 8 EStG ist neu zu fassen:

„8. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7, 8 und 13).

Im Fall eines unentgeltlichen Erwerbes ist die AfA des Rechtsvorgängers fortzusetzen.“

¹² Beiser, Steuern⁹ (2011), Rz 11.

Eine Aufwertung auf *fiktive Anschaffungs- oder Herstellungskosten* zur AfA mit voller Steuerwirksamkeit (bis zu 50 % Steuerersparnis nach § 33 EStG durch eine AfA auf Basis fiktiver Anschaffungs- oder Herstellungskosten) ist mit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung nach Art 7 B-VG nicht zu vereinbaren.

Die Anwendung der AfA nach §§ 7, 8 und 13 EStG ist im außerbetrieblichen Bereich auch hinsichtlich der gesetzlich vermuteten Nutzungsdauer für Gebäude sachlich gerechtfertigt: Ab 1. April 2012 werden Mietgebäude im Veräußerungsfall wie Betriebsgebäude nach §§ 30 und 30a bis c EStG besteuert. Das Ertragsteuerkonzept der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung ist von der Quellentheorie auf die Reinvermögenszugangstheorie umgestellt worden. Werden Betriebs- und Privatgebäude gleichmäßig nach der Reinvermögenszugangstheorie besteuert und auch im Tarif gleich behandelt (laufende Gewinne/Überschüsse werden nach § 33 EStG mit bis zu 50 % ESt belastet; Veräußerungsgewinne werden dagegen in der Regel mit linear 25 % nach § 30a und § 4 Abs 3a EStG belastet), so ist eine Gleichbehandlung in der AfA folgerichtig. Der Regelsatz für die AfA bei Mietgebäuden beträgt somit nach § 16 Abs 1 Z 8 und § 8 Abs 1 EStG 2 % (statt bisher 1,5 %).

II. Körperschaftsteuer

1. Die Verwertung von Auslandsverlusten nach § 9 Abs 6 Z 6 KStG

Die Verwertung von Auslandsverlusten nach § 9 Abs 6 Z 6 KStG ist für Steuergestaltungen anfällig: In der Verlustphase ausländischer Tochtergesellschaften werden die Verluste nach § 9 Abs 6 Z 6 KStG beim österreichischen Gruppenträger verwertet. Phase 1: Verlustausgleich in Österreich

Werden die Verluste später mit Gewinnen im Ausland ertragsteuerwirksam verrechnet, so kommt es in Österreich zur Nachversteuerung (Phase 2: Gewinnzurechnung in Österreich im Ausmaß der Verlustverwertung in Österreich), um eine Doppelverwertung von Verlusten zu vermeiden.

Der Eintritt der Phase 2 wird in der Praxis verhindert: Gewinne werden in andere Tochtergesellschaften (notfalls durch Neugründungen) verlagert, um eine Nachversteuerung in Österreich zu vermeiden. Letztlich werden in Österreich Auslandsverluste zur Steuerfreistellung österreichischer Gewinne verwendet. Der Eintritt der Nachversteuerung wird verhindert. Die Gewinne aus anderen ausländischen Tochtergesellschaften werden nach § 10 KStG befreit (internationale Schachtelbefreiung).

2. Die Kombination mit internationalen Schachtelbefreiungen (§ 10 KStG)

Im Ergebnis stellt Österreich Gewinne aus ausländischen Tochtergesellschaften (unionsrechtskonform) nach § 10 KStG in Österreich körperschaftsteuerfrei, lässt jedoch

Verluste aus ausländischen Tochtergesellschaften nach § 9 Abs 6 Z 6 KSt zur Minderung österreichischer Betriebsgewinne zu. Eine Schieflage zu Lasten Österreichs ist die Folge: Gewinne aus ausländischen Tochtergesellschaften werden in Österreich (bei der österreichischen Mutter) nicht besteuert (§ 10 KStG). Auslandsverluste werden dagegen nach § 9 Abs 6 Z 6 KStG bei der österreichischen Mutter (= Gruppenträger) mit österreichischen Betriebsgewinnen verrechnet.

3. Ein Vorschlag de lege ferenda

Im Sinn einer konsistenten Einmalerfassung (Art 7 B-VG) wird vorgeschlagen, **§ 9 Abs 6 Z 6 KStG** ersatzlos aufzuheben.¹³

III. Umsatzsteuer

1. Die Transformation von Art 168a MwStSystRL (2009/162/EU) in das UStG 1994

Österreich ist in der Umsetzung von Unionsrecht säumig:

Der Vorsteuerabzug für Gebäude richtet sich derzeit nach der über § 12 Abs 2 Z 2 lit a UStG 1994 *versteinerten* Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zum **UStG 1972!**¹⁴ Um Art 168a MwStSystRL im UStG 1994 zu implementieren, werden folgende Änderungen vorgeschlagen:

1.1. In § 12 Abs 2 Z 1 UStG 1994 wird folgende **lit c** neu eingefügt:

„Ein Vorsteuerabzug für Grundstücke im Sinn des § 2 Grunderwerbsteuergesetz ist maximal im Ausmaß der unternehmerischen Nutzung/Verwendung möglich. Eine nichtunternehmerische Nutzung/Verwendung für private oder andere unternehmensfremde Zwecke schließt den Vorsteuerabzug anteilig aus. Eine Änderung der unternehmerischen Nutzungsquote löst eine Vorsteuerberichtigung nach Abs 10 ff aus.“

1.2. § 12 Abs 3 Z 4 UStG 1994 wird ersatzlos aufgehoben.

1.3. § 3a Abs 1a letzter Satz UStG 1994 wird ersatzlos aufgehoben.

Durch diese Änderungen wird ein unionsrechtskonformer Vorsteuerabzug für Gebäude erreicht¹⁵ und das Gesetz für die Abgabepflichtigen wieder lesbar und verständlich. Die Verständlichkeit von Gesetzestexten ist ein Gebot des Legalitätsprinzips (Art 18 B-VG): Normen, die für die Normadressaten nicht verständlich sind, können auf Grund der Verwirrung über das vom Gesetz Gewollte nicht befolgt werden.

¹³ Ein weitgehender Vorschlag zur Vereinfachung der Gruppenbesteuerung im Sinn einer konsistenten Einmalerfassung von Gewinnen und Verlusten ist in SWK 2011/12, T 67 nachzulesen.

¹⁴ *Beiser*, Der Vorsteuerabzug für Gebäude – zurück zum UStG 1972!, SWK 2009/20/21, S 627 bis S 630; *Beiser*, Steuern⁷ (2009), 296 bis 300.

¹⁵ *Beiser*, USt: Die unternehmerische Tätigkeit und der Vorsteuerabzug in Mischnutzungsfällen, ÖStZ 2010/478, 227, 231 ff.

2. Der Normalwert als Bemessungsgrundlage

In § 4 Abs 9 UStG idF des Ministerialentwurfes wird der Satz: *„Dies gilt nicht für die Lieferung von Grundstücken sowie für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken.“* gestrichen.

Die Kostenmieten nach Rz 274, 274a und 275 UStR 2000 werden per Verordnung des BMF als „Normalwert“ iSd § 4 Abs 9 UStG definiert.

3. Die Option zur Umsatzsteuerpflicht nach § 6 Abs 2 UStG 1994

Werden Grundstücke an Beihilfenempfänger nach dem Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz vermietet, ist nach § 28 Abs 38 Z 1 UStG 1994 idF des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 eine Option zur Umsatzsteuerpflicht (20 % USt) mit Vorsteuerabzug weiterhin möglich. Dieselbe USt-Option ist sinnvoll, soweit die Bundesimmobilien GmbH (BIG) oder nach Art 34 Budgetbegleitgesetz 2001 ausgegliederte Rechtsträger vermieten. In § 28 Abs 38 Z 1 UStG 1994 idF des 1. Stabilitätsgesetzes 2012 ist dazu folgender Satz anzufügen: *„Eine Option zur Umsatzsteuerpflicht ist außerdem möglich, soweit die Bundesimmobilien GmbH (BIG) oder nach Art 34 Budgetbegleitgesetz 2001 ausgegliederte Rechtsträger leisten und die Leistungsempfänger nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt sind.“*

Auf diese Weise werden Infrastrukturinvestitionen der öffentlichen Hände (Bund, Länder, Gemeinden, Kammern) erleichtert. Das belebt die Konjunktur.

IV. Grunderwerbsteuer und UmgrStG

Um die Grunderwerbsteuer in ihrer Bemessungsgrundlage gleichheitskonform (Art 7 B-VG) auszugestalten, wird der *Verkehrswert* als Ersatz-Bemessungsgrundlage mangels einer äquivalenten Gegenleistung verankert.

1. **§ 6 GrEStG** wird wie folgt neu gefasst:
„Der Verkehrswert (§ 10 BewG) ist der Wert eines Grundstückes.“
2. **§ 7 Abs 2 GrEStG** wird ersatzlos aufgehoben, um eine Diskriminierung von Privatstiftungen zu vermeiden.
3. Bei Umgründungen wird die Grunderwerbsteuer nicht mehr vom zweifachen Einheitswert erhoben, sondern auf die Hälfte gekürzt. Die **§§ 6 Abs 6, 11 Abs 5, 22 Abs 5, 26 Abs 4, 31 Abs 3 und 38 Abs 6 UmgrStG** sind entsprechend anzupassen.