

Stellungnahme zum Stabilitätsgesetz 2012

Von Univ.-Prof. Dr. Reinhold Beiser, Universität Innsbruck

I. Grundstücksveräußerungen und Immobilienertragsteuer

Die generelle Ertragsbesteuerung von Grundstücksveräußerungen im Betriebs- und Privatvermögen ist ein Kernstück der geplanten Änderungen. Die Reinvermögenszugangstheorie wird damit umfassend angewendet. Das ist systematisch konsistent und sachgerecht (Art 7 B-VG).

Die ertragsteuerrechtliche Gleichbehandlung von Grundstücksveräußerungen ist sachlich (Art 7 B-VG) geboten: Wertsteigerungen im Immobilienbereich treten unabhängig davon ein, ob ein Grundstück

- Betriebsvermögen
- Privatvermögen oder
- gewillkürtes Betriebsvermögen ist.

Die lineare Ertragsbesteuerung mit 25 % samt Splittingeffekt (keine Verschärfung der Progression für die anderen Einkünfte) lässt sich mehrfach sachlich begründen:

- Reale Wertsteigerungen von Immobilien werden in der Regel über Jahre angesammelt. Wertsteigerungen durch die Geldentwertung (Inflation) sind dagegen darauf zurückzuführen, dass die Geldpolitik in der Inflationsbekämpfung versagt hat oder Inflation zur realen Staatsentschuldung zulässt oder fördert.
- Zu hohe Ertragsteuerlasten versteinern den Immobilienmarkt und führen zu einer wirtschaftsschädlichen Immobilienverknappung.
- Die staatliche Raumordnung hält Bauland knapp und führt so zu hohen Wertunterschieden im Grundeigentum: Eine Baulandwidmung ist in vielen Fällen ein höherer Gewinn als ein Lottosechser.

Folgende Änderungen werden zur Vereinfachung und Gleichbehandlung vorgeschlagen:

1. Keine Ausnahmen

Die **Ausnahmen nach § 30 Abs 2 EStG** in der Fassung des ausgesandten Entwurfs sind **ersatzlos zu streichen**: Wer sein Eigenheim/seine Wohnung nach Jahren privaten Wohnens mit Gewinn veräußern kann, wird durch eine Abgabe von 25 % des erzielten Gewinns (Veräußerungserlös abzüglich Anschaffungs- und Herstellungskosten) nicht überfordert.

Eine Gleichbehandlung mit anderen Grundstücksveräußerungen ist sachlich (Art 7 B-VG) geboten: Wer einen Betrieb errichtet und Arbeitsplätze schafft, muss die 25 % ESt auf Grundstücksveräußerungen ebenso zahlen. Eine Abgabe ist dann gerecht, wenn sie alle gleichmäßig zahlen müssen.

2. Kein Inflationsabschlag

Der lineare Steuersatz von 25 % kann auch als „Inflationsabschlag“ gewertet werden. Eine doppelte Abgeltung ist nicht erforderlich. Eine Ungleichbehandlung im Betriebs- und Privatvermögen ist sachlich nicht zu rechtfertigen: Warum sollen Wohnungen im Privatvermögen besser gestellt werden als Gebäude im Betriebsvermögen: Abschreibungen kürzen die Anschaffungs- und Herstellungskosten. Im Bereich des § 28 Abs 3 EStG wird schneller abgeschrieben als im Betriebsvermögen. Der in § 30 EStG laut dem vorliegenden Entwurf vorgesehene **Inflationsabschlag** ist **ersatzlos zu streichen**.

3. Das Realisationsprinzip und die Ertragsteuerneutralität von Grundstücksentnahmen und –einlagen

Grundstücksveräußerungen sind ab 1. April 2012 im Betriebs- und Privatvermögen linear mit 25 % zu besteuern. Eine Ertragsbesteuerung durch Grundstücksverschiebungen zwischen dem Betriebs- und Privatvermögen ist somit nicht mehr erforderlich. In § 4 Abs 1 und in § 30 EStG sollte deshalb verankert werden: „**Einlagen und Entnahmen von Grundstücken im Sinn des § 30 sind ertragsteuerneutral.**“

Wertsteigerungen aus Immobilien werden so gleichmäßig im Fall ihrer Realisierung durch Veräußerung besteuert.

4. § 12 EStG

Die Übertragung stiller Reserven auf Grundstücke sollte eingeschränkt werden auf

- durch höhere Gewalt oder einen behördlichen Eingriff realisierte stille Reserven
- aus einem Grundstück.

§ 30a Abs 3 Z 3 EStG in der Fassung des versendeten Entwurfs ist ersatzlos zu streichen. Warum Teilwertabschreibungen schlechter gestellt werden sollen als normale und außergewöhnliche Afa oder schnelle Afa nach § 28 Abs 3 EStG, ist nicht einsichtig.

5. Verlustausgleich

Verluste aus Immobilienveräußerungen sollten zur Hälfte mit anderen Einkünften ausgleichs- und vortragsfähig sein.

6. Das Nettoprinzip

Werden Grundstücke zur betrieblichen oder außerbetrieblichen Einkunftserzielung genutzt (also nicht privat bewohnt), so sind Abschreibungen, Betriebs- und Erhaltungsaufwand sowie Kosten einer Fremdfinanzierung abzugsfähig. Das Nettoprinzip ist sachlich geboten: Eine Bruttobesteuerung erfasst tatsächlich nicht erzielte Gewinne und ist somit sachwidrig. Die Rechtsprechung hat das Nettoprinzip auch bei Spekulationsgeschäften als Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips bestätigt. Siehe dazu VfGH 11.3.1994, B 1297/93, VfSlg 13.724, ÖStZB 1994, 724 und VwGH 16.11.1993, 93/14/0124, ÖStZB 1994, 416 und 16.11.1993,

93/14/0125, ÖStZB 1994, 405 sowie *Beiser*, Finanzierungskosten, Abflußprinzip und Verlustausgleichsverbot bei Spekulationsgeschäften, ÖStZ 1992, 170 ff.

7. Übergangsregeln

Der lineare Steuersatz von 25 % rechtfertigt ein lückenloses Inkrafttreten für Grundstücksveräußerungen nach dem 31. März 2012.

II. Körperschaftsteuer

1. Die Gruppenbesteuerung

nach § 9 KStG privilegiert Körperschaften durch eine Verwertung von Auslandsverlusten (§ 9 Abs 6 Z 6 KStG) und durch künstliche Abschreibungen (Firmenwertabschreibung nach § 9 Abs 7 KStG).

Die Verwertung von Auslandsverlusten ist unionsrechtlich nicht geboten. Siehe dazu *Beiser*, Steuern, 9. Auflage, 2011, Rz 5 mit Nachweisen in der Rechtsprechung des EuGH sowie *Beiser/Kühbacher*, Ertragsteuern im Spannungsfeld der Grundfreiheiten des EG-Vertrages, in *Roth/Hilpold*, Der EuGH und die Souveränität der Mitgliedstaaten, 103, 127 ff.

2. Ein Vorschlag de lege ferenda

Die Verwertung von Auslandsverlusten nach § 9 Abs 6 Z 6 KStG ist ersatzlos zu streichen. Bisher in Österreich verwertete Auslandsverluste sind in den Jahren 2012 bis 2016 je zu einem Fünftel nachzuversteuern, soweit sie bisher noch nicht nachversteuert worden sind.

3. Die Firmenwertabschreibung

nach § 9 Abs 7 KStG ist

- auf maximal 25 % der Anschaffungskosten zu begrenzen und
- auf 25 Jahre linear zu verteilen.

III. Umsatzsteuer

1. Der Vorsteuerabzug

sichert die Kostenneutralität in der Unternehmerkette und ist unionsrechtlich geboten, soweit Leistungsbezüge für umsatzsteuerpflichtige oder echt befreite Leistungen erfolgen. *Beiser*, Steuern⁹ (2011), Rz 545 mit Nachweisen in der Rechtsprechung des EuGH.

2. § 6 Abs 2 UStG 1994

in der Fassung des versendeten Entwurfs schließt den Vorsteuerabzug im Fall einer Geschäftsraumvermietung aus, wenn der Mieter die gemieteten Räume teilweise für unecht befreite Umsätze verwendet. Beispiel: Ein Autohaus mietet ein Geschäftsgebäude (Verkaufsflächen und Büros). In einem der Büros werden umsatzsteuerfrei an Kunden gewährte Kredite verwaltet. Das wäre nach der versendeten Fassung für den gesamten

Vorsteuerabzug aus der Gebäudeerrichtung schädlich. Das ist sachlich nicht zu rechtfertigen und unionsrechtswidrig. Das Wort „ausschließlich“ in der vorgeschlagenen Neufassung des § 6 Abs 2 UStG 1994 ist deshalb zu streichen.

3. Art 168a MWStSyst-RL

idF RL 2009/162/EU sollte in § 12 UStG 1994 verankert werden, um eine richtlinienkonforme Rechtslage herzustellen und den Leser des Gesetzestextes nicht in die Irre zu führen: Rechtsklarheit ist ein Gebot der Rechtssicherheit und Rechtsstaatlichkeit!

4. Ein Umsetzungsvorschlag de lege ferenda:

Österreich kann Art 168a MWStSyst-RL zB wie folgt im UStG 1994 verankern:

„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.“

Wird zB ein neues Gebäude errichtet und nutzt der Unternehmer dieses Gebäude teilweise für steuerpflichtige Umsätze (zB zu 80 %) und teilweise privat (20 %), so steht der Vorsteuerabzug nur für die unternehmerische Nutzungsquote (hier 80 %) zu. Siehe dazu ausführlich *Beiser*, USt: Die unternehmerische Tätigkeit und der Vorsteuerabzug in Mischnutzungsfällen, ÖStZ 2010/478, 227 bis 234, speziell 231 ff.

5. § 12 Abs 3 Z 4 und § 3a Abs 1a letzter Satz UStG 1994

in der derzeit geltenden Fassung sind ersatzlos zu streichen. Siehe dazu ausführlich *Beiser*, USt: Die unternehmerische Tätigkeit und der Vorsteuerabzug in Mischnutzungsfällen, ÖStZ 2010/478, 227 bis 234, speziell 231 ff.

Reinhold Beiser

Innsbruck, 24. Februar 2012