



BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
BMF – VI/1
z.H. Frau Abteilungsleiterin
Dr. Susanne Baumann-Söllner
Hintere Zollamtsstraße 2b
1030 Wien

Unser Zeichen 701/12/KG

Sachbearbeiter Mag.Goldhahn/WS

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 27.2.2012

Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Umsatzsteuergesetz 1994, das Grunderwerbsteuergesetz 1987, das Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz, das Mineralölsteuergesetz 1995, das Bewertungsgesetz 1955, das Bundesgesetz über eine Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und das Bausparkassengesetz geändert werden (Stabilitätsgesetz 2012)
(GZ.: BMF-010000/0002-VI/1/2012)

Sehr geehrte Frau Dr. Baumann-Söllner,

die Kammer der Wirtschaftstreuhänder dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Umsatzsteuergesetz 1994, das Grunderwerbsteuergesetz 1987, das Gesundheits- und Sozialbereich-Beihilfengesetz, das Mineralölsteuergesetz 1995, das Bewertungsgesetz 1955, das Bundesgesetz über eine Abgabe von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben und das Bausparkassengesetz geändert werden.

Stellungnahme

I. Grundsätzliche Vorbemerkungen

1. Qualität der Legistik, Begutachtungsfrist

Die KWT ist sich dessen bewusst, dass gemäß dem politischen Willen der Regierung die zeitlichen Vorgaben für die legistische Umsetzung des Sparpakets 2012 – 2016 sehr knapp bemessen waren.

Schönbrunner Straße 222–228 (U4-Center) · A-1120 Wien
Telefon +43 | 1 | 811 73 · Fax +43 | 1 | 811 73-100 · eMail office@kwt.or.at · www.kwt.or.at

Bankverbindungen: BA-CA 0049-46000/00 · Erste Bank AG 012-03304 · Postsparkasse 1838.848
DVR 459402

Trotzdem ist festzuhalten, dass die für die Begutachtung im vorliegenden Fall vorgesehene Frist von faktisch einer Arbeitswoche als extrem kurz bezeichnet werden muss.

Dies ist umso bedauerlicher, als offensichtlich auch die Qualität der Legistik selbst durch die extrem knappen zeitlichen Vorgaben merklich gelitten hat. Dies betrifft im Falle des Entwurfes des StabG 2012 nicht nur die naturgemäß sehr komplexe gesetzestechnische Integration der neuen Immobilienbesteuerung in die Struktur des geltenden Einkommensteuerrechts, sondern auch Struktur sowie sprachliche Qualität und Klarheit der neuen Gesetzestexte.

Umso wichtiger wäre es gewesen, einer fundierten Begutachtung ausreichend Zeit einzuräumen, da die Begutachtung die Chance bietet, allfällige Fehler, Ungereimtheiten etc der Legistik aufzuzeigen und damit bereits im Stadium des Gesetzwerdungsprozesses allfällige Schwierigkeiten bei der zukünftigen Umsetzung der neuen gesetzlichen Bestimmungen zu antizipieren und daher weitgehend zu vermeiden. Diese Zielsetzung der Begutachtung wird allerdings mit derart extrem kurzen Begutachtungsfristen nach Ansicht der KWT an die Grenze der Sinnhaftigkeit geführt!

2. Grundsätzliche Anmerkungen zur neuen Immobilienbesteuerung im Entwurf des Stabilitätsgesetzes 2012

Herzstück der steuerlichen Änderungen ist die neue Immobilienertragsbesteuerung. Ausgehend von der vorgegebenen politischen Zielsetzung, dass sämtliche Immobiliengewinne (insbesondere daher auch im Privatbereich) in Hinkunft steuerlich lückenlos erfasst werden sollen, ist die im Entwurf umgesetzte Lösung, sowohl private als auch betriebliche Immobiliengewinne einheitlich mit einem Sondersteuersatz von 25% zu besteuern, aus steuersystematischer Sicht durchaus zu begrüßen (auch wenn sie eine weitere Abkehr von der Synthetik des Einkommensteuerrechts darstellt). Vorbehaltlich von Detailanmerkungen zu den einzelnen gesetzlichen Regelungen (siehe unten) erlaubt sich die KWT dazu vorweg folgende grundsätzliche Anmerkungen:

- In Hinblick auf das erwähnte politische Ziel einer Besteuerung sämtlicher Immobiliengewinne wurde auch die Steuerneutralität von Grund und Boden bei § 4 Abs 1 und Abs 3 EStG-Gewinnermittlung beseitigt (Streichung des jeweils letzten Satzes in § 4 Abs 1 und Abs 3 EStG). Der nunmehrige Wegfall dieses wesentlichen Unterschiedes zur Gewinnermittlung nach § 5 EStG sollte nach Ansicht der KWT zum Anlass genommen werden, die schon lange diskutierte **Zusammenführung der Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 mit jener nach § 5 EStG** umzusetzen, wodurch ein erheblicher Vereinfachungseffekt erzielt werden könnte. Zugleich könnte § 2 Abs 5 EStG in diesem Fall auf alle buchführenden Steuerpflichtigen Anwendung finden.
- Mit 1.4.2012 wachsen auch **sämtliche nicht mehr steuerhängige (private und betriebliche) Grundstücke** (samt allfälliger bisher steuerneutraler Auf- und Abwertungsbeträge aus Einlagevorgängen und aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsart) **wieder in die Steuerpflicht**. Diese faktische Rückwirkung könnte **aus der Sicht des verfassungsrechtlich gewährleisteten Vertrauensschutzes bedenklich** sein. Zwar ist für diese Fälle offensichtlich die pauschale Bewertung nach § 30 Abs 4 EStG-E (mit einer Steuerbelastung von 3,5% bzw 15% des

Veräußerungserlöses) als Vertrauensschutzregelung gedacht, es ist allerdings zweifelhaft, ob diese Regelung verfassungsrechtlich tatsächlich ausreicht. Immerhin werden im derzeitigen Entwurf sämtliche vor dem 1.4.2002 erworbenen privaten Liegenschaften, unabhängig von Besitzdauer und Umfang der stillen Reserven, steuerlich einheitlich behandelt. Verfassungsrechtlich sauber wäre nach Ansicht der KWT eine Lösung dergestalt, dass von der neuen Besteuerung nur jene stillen Reserven erfasst werden, die nach dem Inkrafttreten der Neuregelung entstehen. Das verfassungsrechtliche Risiko ließe sich nach Ansicht der KWT zB dadurch reduzieren bzw vermeiden, dass eine Einschleifregelung vorgesehen wird, zB in der Form, dass Veräußerungsgewinne für bis 1.4.2003 angeschaffte Grundstücke um einen gewissen Prozentsatz und bis 1.4.2004 angeschaffte Grundstücke um die Hälfte dieses Prozentsatzes ermäßigt werden. Damit würde der Gesetzgeber die Bedenken einer fehlenden Rechtfertigung hinsichtlich der vollen Erfassung berücksichtigen. Für Grundstücke, die vor dem 1.4.2002 erworben wurden, bereits ab 1.4.2012 einen fiktiven Gewinn von 14% anzusetzen, wird vermutlich ebenfalls einige verfassungsrechtlich begründete Rechtsmittel hervorrufen, da Grundstücksverkäufe unter dem Zeitdruck von wenigen Wochen oft zu einem Preisverlust führen können. Hier führte das Vertrauen in die geltenden Gesetze somit zu einem konkreten Nachteil. Auch hier könnte verfassungsrechtlich Wind aus den Segeln genommen werden, wenn die fiktive Annahme eines 14%igen Gewinnes erst zB für Verkäufe ab 1.1.2013 (oder 1.10.2012) in Kraft treten würde. Diese Zeitspanne scheint als angemessen für eine professionelle Grundstücks- transaktion.

- Ebenfalls **verfassungsrechtlich problematisch** (siehe VfGH 30.09.2010, G 35/10) ist die Bestimmung des § 30 Abs 8 EStG-E, der zufolge **Verluste aus privaten Grundstücks- veräußerungen weder ausgleichs- noch vortragsfähig** sind (was sogar im Falle der Regelbesteuerungsoption gem § 30a Abs 2 EStG-E gilt). Insbesondere ergibt sich dadurch ein nach Ansicht der KWT sachlich nicht zur rechtfertigender gravierender Unterschied zu den betrieblichen Veräußerungsgewinnen. Zumindest müsste das Verlustausgleichsverbot bzw eine Einschränkung der Verrechenbarkeit aber auf jene Fälle eingeschränkt werden, die § 30a Abs 1 unterliegen – denn es ist durch nichts zu rechtfertigen, dass auch in jenen Fällen, in denen der betriebliche Veräußerungsgewinn gem § 30a Abs 2 voll steuerpflichtig ist (Umlaufvermögen, gewerbliche Vermietung/Handel) Verluste nicht ausgleichsfähig sind.
- Ebenfalls **verfassungsrechtlich problematisch** ist schließlich das **Abzugsverbot für Werbungskosten und Betriebsausgaben** in § 20 Abs 2 EStG-E. Die diesbezüglichen Ausnahmen in § 30 Abs 3 EStG dürften jedenfalls zu eng sein. Problematisch ist vor allem, dass im außerbetrieblichen Bereich die bis dato aufgrund der Judikatur des VwGH beim Spekulationsgewinn absetzbaren Finanzierungskosten für den Zeitraum der Immobilienanlage ab 1.4.2012 nicht mehr abgesetzt werden können.
- Aus berufsrechtlicher Sicht regt die KWT an, die Novellierung des GrEStG zum Anlass zu nehmen, **auch Wirtschaftstreuhänder** in die Gruppe jener **Parteienvetreter** (derzeit nur Notare und Rechtsanwälte) aufzunehmen, welche die **Befugnis zur Selbstberechnung** der Grunderwerbsteuer und in Zukunft auch der Immobilienertragsteuer haben (§ 11 GrEStG).

II. Begutachtung der einzelnen Bestimmungen im Detail

Artikel X1 Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988

Zu § 2 Abs 8 EStG

Die Neufassung des § 2 Abs 8 Z 3 EStG führt zu einer zweifachen Deckelung bei der Anerkennung von Auslandsverlusten. Zum einen bleibt die bereits bestehende Umrechnung des ausländischen Ergebnisses in österreichisches Steuerrecht, zum anderen wird der nach ausländischem Steuerrecht ermittelte Verlust als Obergrenze fixiert.

Betrachtet man die historische Entwicklung der Bestimmung, sprechen erhebliche rechtliche Bedenken gegen die vorgeschlagene Neuerung. Die Einführung des § 2 Abs 8 Z 3 EStG beruht auf der Grundsatzentscheidung des VwGH aus dem Jahr 2001 (VwGH 25.9.2001, 99/14/0217). Dieser Entscheidung liegt der verfassungsmäßig gebotene Gedanke der Gleichbehandlung von innerstaatlichen mit vergleichbaren grenzüberschreitenden Sachverhalten zugrunde. Der grenzüberschreitende Sachverhalt darf nicht zu einer höheren Steuerbemessungsgrundlage führen als der rein innerstaatliche Sachverhalt. Dies kann nur sichergestellt werden, wenn der Bemessung eine einheitliche Gewinnermittlung zugrunde gelegt wird. Insbesondere erscheint es bedenklich, wenn die Ermittlung des steuerlichen Ergebnisses von Zufälligkeiten des ausländischen Steuerrechts beeinflusst werden kann, etwa durch Nichtanerkennung von nach österreichischem Steuerrecht abzugsfähigen Betriebsausgaben im anderen Staat. Auch kann es durch Periodenverschiebungen dazu kommen, dass trotz eines Gesamtverlusts dieser letztlich weder in Österreich noch im Ausland berücksichtigt wird.

Unter Berücksichtigung der Vorgaben des VwGH und dessen Umsetzung in der derzeit bestehenden Regelung sollte nach Ansicht der KWT von dieser Neuregelung Abstand genommen werden.

Sollte die Regelung dennoch umgesetzt werden, weist die KWT darauf hin, dass die geplante Neuregelung in jenen Fällen, in denen es im Ausland zu einem **Totalverlust** kommt, zu **unsachlichen und unionsrechtswidrigen Ergebnissen** wie folgt führt:

Ergibt sich über den Zeitablauf der Entwicklung einer Betriebsstätte oder eines ausländischen Gruppenmitglieds der Fall, dass die ausländischen Verluste zu Beginn geringer sind als die inländischen (zB da nach ausländischem Recht höhere Aktivierungen vorzunehmen sind; längere Abschreibungsdauern vorgesehen sind; Rückstellungen nicht abzugsfähig sind, etc) und zeigt sich im Zeitablauf, dass es zu einem Totalverlust kommt, kann der Fall eintreten, dass wesentliche Verluste überhaupt nicht mehr in Österreich verwertet werden können und daher verloren sind. Als Fall aus der Praxis kann zB die Bauwirtschaft (der Anlagenbau) angeführt werden, bei welchen in den ausländischen Rechtsordnungen oftmals die so genannte „Percentage of Completion“-Methode zur

Anwendung kommt und bereits zu Beginn Gewinne aktiviert werden (entsprechend der kalkulierten Gewinnmarge). Nach ausländischem Recht ergeben sich daher keine Verluste, sodass solche künftig in Österreich nicht berücksichtigt werden. Ergeben sich aufgrund von Kostenänderungen später tatsächlich Gesamtverluste, werden diese in Österreich nicht mehr berücksichtigt. Folgendes Beispiel soll zur Veranschaulichung dienen:

	Completed Contract Methode (Österreich)	Percentage of Completion Methode (Betriebsstättenstaat)
Jahr 1	-200	120
Jahr 2	-200	130
Jahr 3	200	-450
Gesamt	-200	-200

In Österreich werden im Beispiel in den ersten zwei Jahren Verluste erzielt (keine Aktivierung von Verwaltungs- und Vertriebskosten), im Ausland kommt es aufgrund der Percentage of Completion-Methode vorerst zu Gewinnen. Stellt sich jetzt im Jahr drei heraus, dass in der Totalperiode ein Verlust vorliegt, wird dieser im Ausland erst im dritten Jahr erfasst.

Nach der vorgeschlagenen neuen Methodik würde es hier zu keiner Verlustverwertung kommen: der Totalverlust der Investition wird weder im Inland noch im Ausland (mangels künftiger positiver Ergebnisse) berücksichtigt. Dieses Ergebnis widerspricht nach Ansicht der KWT dem Grundgedanken der Verlustübernahmeregelung, nämlich dass die Risikobereitschaft österreichischer Unternehmen für Auslandsinvestitionen gefördert werden soll, und führt zu einer Doppelbestrafung von Unternehmen, die bei Investitionsprojekten im Ausland Verluste erzielen (neben tatsächlichen Verlust kein Steuerabzug). Bei Betriebsstätten im EU-Raum wäre die Nicht-Berücksichtigung im Übrigen gemeinschaftsrechtswidrig (EuGH 15.5.2008, Rs- C-414/06, Lidl Belgium).

Eine Lösung sollte daher derart erfolgen, dass die Neuregelung insofern ergänzt wird, als bei einem Totalverlust die Differenz zwischen Totalverlust nach österreichischer Gewinnermittlungsmethode abzüglich der bis dahin (unter Berücksichtigung des „Deckels“) abgezogenen Verluste der Betriebsstätte im Jahr der Aufgabe der Betriebsstätte, und bei ausländischen Gruppenmitgliedern im Jahr der Liquidation der Gesellschaft, geltend gemacht werden kann. Im Beispielfall wäre das ein Verlust von -200 im Jahr 4, wenn die Betriebsstätte zu diesem Zeitpunkt aufgegeben wird.

Ergänzend wird - wie bereits im Steuermemorandum der KWT vorgeschlagen - angeregt, § 2 Abs 8 EStG als Wahlrecht des Steuerpflichtigen auszugestalten. Es würde sich dann in vielen Fällen bei späteren Betriebsprüfungen eine Diskussion über die Nachversteuerung erübrigen und überdies eine Gleichstellung mit der ebenfalls optionalen Berücksichtigung von Auslandsverlusten gem § 9 Abs 6 Z 6 KStG erreicht werden.

Zu § 4 Abs 1 EStG

Durch die Streichung des letzten Satzes des § 4 Abs 1 EStG werden auch sämtliche „Wertänderungen von Grund und Boden“ im betrieblichen Bereich ab 1.4.2012 generell steuerlich erfasst. Dies betrifft nicht nur Veräußerungsgewinne, sondern auch Entnahmen in den Privatbereich ohne anschließende Veräußerung. Bei jeder Entnahme (zB auch im Rahmen einer Erbteilung) würde zukünftig ein steuerpflichtiger Ertrag realisiert werden, obwohl sich an der Steuerhängigkeit des Grundstücks aufgrund der Neuregelung des § 30 EStG nichts ändert. Für den Entnahmegewinn müsste Einkommensteuer bezahlt werden, obwohl dem Unternehmer dabei – im Gegensatz zur Veräußerung – keine Liquidität zufließt.

Es wird daher angeregt, insbesondere **Entnahmegewinne von der Besteuerung zunächst freizustellen** (zumindest dann, wenn es zu keiner Verschiebung stiller Reserven zwischen einzelnen Personen kommt) und über die Verpflichtung zur Fortführung der bisherigen Buchwerte als Anschaffungskosten die Steuerhängigkeit der bisherigen stillen Reserven bis zur Veräußerung fortzuführen. Eine **Versteuerung des gesamten Wertzuwachses** findet dann **erst bei der Veräußerung** statt. Gleiches muss auch für Entnahmen im Rahmen des § 24 EStG gelten. Diese „aufgeschobene“ Besteuerung der Entnahmen sollte für sämtliche Gewinnermittlungsmethoden, somit §§ 4 und 5 EStG gelten.

Zu § 4 Abs 3 EStG

Die vorgesehene Regelung, dass Anschaffungs- und Herstellungskosten oder der Einlagewert von Gebäuden und sich nicht regelmäßig verzehrende Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens erst bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen abzusetzen sind, ist grundsätzlich als **systemfremde Bestimmung** im Regelwerk der zufluss-/abflussorientierten Gewinnermittlungsart der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung **abzulehnen**.

Wenn es nur darum geht, eine „Steuerlücke“ zu schließen, ist der Ausschluss von Gebäuden nach Ansicht der KWT ausreichend (dies entspricht auch der deutschen Rechtslage). Der zusätzliche Wortlaut **„Wirtschaftsgüter, die keinem regelmäßigen Wertverzehr unterliegen“** ist viel zu weitgehend und als unbestimmter Gesetzesbegriff auch **verfassungsrechtlich bedenklich**. Selbst die Erläuternden Bemerkungen finden dazu keine nähere Definition sondern schließen von dieser Neuregelung lediglich *den „normalen“ Warenbestand eines typischen Einnahmen-Ausgaben-Rechners* aus, der rein sprachlich aber ebenfalls darunter fallen würde.

Selbst die Regelung über die Gebäude ist aber im Einzelfall überschießend. Problematisch erscheint in Ansehung des Zwecks der Bestimmung (Realisierung nach wirtschaftlicher Zuordnung) der Fall der Erfassung von Betriebseinnahmen aus zB (bezahlten) Teilrechnungen bzw Vorauszahlungen im Zusammenhang mit der Veräußerung genannter Wirtschaftsgüter und dem gemäß Gesetzesentwurf erst bei „Ausscheiden“ aus dem Betriebsvermögen vorgesehenen Betriebsausgabenabzug. Eine sachgerechte, zB aliquote Absetzung der Anschaffungs- und Herstellungskosten bzw des

Einlagewerts wäre für diesen Fall vorzusehen, um ein auch vom Gesetzgeber nicht gewolltes zeitliches Auseinanderfallen der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben zu vermeiden.

Ergänzend wird bemerkt, dass in der Übergangsbestimmung des § 124b Z 211 2. Satz nur Anschaffungen und Herstellungen angeführt sind, es fehlt die Bezugnahme auf Einlagen.

Zu § 4 Abs 10 EStG

Bei vollständigem Entfall der Z 3 fehlt eine explizite Bestimmung, dass beim Wechsel der Gewinnermittlung von § 5 auf § 4 eine Besteuerung der stillen Reserven des gewillkürten Betriebsvermögens zu erfolgen hat. Ob dies gewollt ist, ist unklar und sollte daher klargestellt werden.

Weiters sollten auch jene stillen Reserven, die bei Regelwirtschaftsjahren zB durch eine Umgründung im 1. Quartal 2012 aufgedeckt werden, noch einer stillen Rücklage/einem steuerfreiem Betrag iSd § 4 Abs 10 EStG in der geltende Fassung zugeführt werden können.

Zu § 6 Z 5 EStG

Einlagen sollen nunmehr immer mit den historischen AK/HK bzw dem niedrigeren Teilwert angesetzt werden. Steigt nun der Wert der Immobilie im Betriebsvermögen wieder, könnte es aus dem Blickwinkel der Totalgewinnbesteuerung insoweit zu einer Überbesteuerung kommen, als der Wertverlust aus dem Zeitraum vor der Einlage in das Betriebsvermögen nicht gegen die betrieblichen Gewinne aufgerechnet werden kann und – soweit ersichtlich - auch im Privatvermögen nicht wirksam ist. Es könnte sich allenfalls aus dem Verweis von § 30 Abs 7 EStG-ME auf jene Grundstücke, die bei der Einlage mit dem Teilwert bewertet wurden bzw werden, eine nachträgliche Berücksichtigung derartiger „Einlagenverluste“ ergeben. Dies dann, wenn § 30 Abs 7 Z 1 EStG-ME einerseits alle Einlagefälle vor dem 1.4.2012 (zwingender Teilwertansatz nach bisheriger Rechtslage) und andererseits Einlagen nach dem 31.3.2012 erfasst. Denn nach der neuen Bewertungsregel des § 6 Z 5 EStG ist der Teilwert nur dann anzusetzen, wenn er niedriger als die historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten ist. Durch § 30 Abs 7 EStG-ME könnte daher sicher gestellt sein, dass derartige „Einlagenverluste“ spätestens bei der Veräußerung der Liegenschaft steuerwirksam werden. Wir ersuchen um allfällige Klarstellung in den EB oder um Adaptierung der Regelung.

Die Einlage von Grundstücken in das Betriebsvermögen mit den Anschaffungs- oder Herstellungskosten bzw dem niedrigeren Teilwert (und nicht mehr zwingend mit dem Teilwert) ist **systemwidrig** und kann daher, da die spätere Entnahme gemäß § 6 Z 4 EStG mit dem Teilwert zum Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen ist, zu widersinnigen Ergebnisse führen, wie das folgende Beispiel zeigt:

Beispiel:

Grundstück mit Anschaffungskosten von	€ 100.000,--
Teilwert im Zeitpunkt der Einlage	€ 150.000,--

Einlage am 1.10. 2012	€ 100.000,--
Entnahme am 31.10.2012 demnach mit	€ 150.000,--
Gewinn	<u>€ 50.000,--</u>

Durch die Bewertung der Einlage mit den Anschaffungskosten und die Bewertung der nur kurz später stattfindenden Entnahme mit dem Teilwert kommt es zu einem Scheingewinn von € 50.000,--, der nach dem vorgesehenen Besteuerungskonzept steuerpflichtig ist.

Zur Vermeidung derartiger (und anderer) Systemwidrigkeiten ist es nach Ansicht der KWT erforderlich, von der geplanten Änderung Abstand zu nehmen und die **bisherige Bewertungsregel (ausschließlich Teilwert) beizubehalten**.

Bei der Einlagebewertung von Grundstücken gem § 6 Z 5 ist zu beachten, dass neben Anschaffungs- und Herstellungsaufwendungen auch Instandsetzungsaufwendungen (sowie außerbetrieblich abgesetzte AfA-Beträge) entsprechend zu berücksichtigen sein werden.

Nicht angesprochen und daher ungelöst ist der Fall, dass ein bisher dem Umlaufvermögen zugerechnetes Grundstück ins Anlagevermögen transferiert wird und umgekehrt. Hier bedarf es aufgrund der zukünftig unterschiedlich hohen Steuersätze klarer Regelungen.

Zu § 10 Abs 1 EStG

Die Neufassung könnte zum Anlass genommen werden, die ursprünglich strittige und nunmehr überflüssige Wortfolge „eines Betriebes“ im ersten Halbsatz entfallen zu lassen.

Zu § 10 Abs 2 EStG

In § 10 Abs 2 EStG ist vorgesehen, die Deckelung des Gewinnfreibetrags auch für Personengesellschaften von € 100.000,-/Jahr auf € 45.350,-/Jahr zu reduzieren.

Es wird angeregt, die schon bisher nur schwer zu handhabende Deckelung auf der Ebene einer Mitunternehmerschaft gänzlich entfallen zu lassen, da diese nicht nur praktische Probleme für Steuerpflichtige und deren Berater, sondern auch für die Finanzverwaltung mit sich bringt und in Zukunft verstärkt zu einer krassen Ungleichbehandlung von Mitunternehmern gegenüber Einzelunternehmern und Dienstnehmern führen würde. Überdies wird diese mitunternehmerschaftsbezogene Deckelung in der Fachliteratur bereits seit längerem als verfassungsrechtlich bedenklich eingestuft (vgl Zorn in Hofstätter/Reichel, Kommentierung zu § 10 EStG).

Werden die selbständigen Einkünfte jedoch nicht als Einzelunternehmer sondern im Rahmen einer Mitunternehmerschaft erzielt, an welcher der Steuerpflichtige nur mit einem Gewinnanteil von zB 30 % beteiligt ist, würde die reduzierte Deckelung auf der Ebene der Mitunternehmerschaft zu einer deutlichen Mehrbelastung für den Mitunternehmer führen, da die bisherige eher höhere Deckelung in

der Praxis nur selten gegriffen hat, während eine Deckelung von € 45.350,- bereits bei einem Gewinn von € 349.000,- zum Zuge käme.

Es wird daher nochmals angeregt,

- im Hinblick auf die Ungleichbehandlung von Mitunternehmern einerseits und Einzelunternehmern/Dienstnehmern andererseits
 - als auch aufgrund der praktischen Probleme mit der Deckelung auf Ebene der Mitunternehmerschaft
 - als auch aufgrund des stark reduzierten Investitionsanreizes für Mitunternehmerschaften
- die Deckelung auch auf Ebene einer Mitunternehmerschaft entfallen zu lassen und jedem Mitunternehmer den subjektiven Gewinnfreibetrag von bis zu € 45.350,-/Jahr zu gewähren.

Weiters ist unklar, was mit folgender Formulierung gemeint ist:

„Übersteigt die Bemessungsgrundlage 175.000 Euro, ist ein Durchschnittssatz ... zu ermitteln und dem investitionsbedingten GFB sowie der Nachversteuerung gem Absatz 5 zu Grunde zu legen.“

1. Mit der Nachversteuerung hat ein Durchschnittssatz jedenfalls gar nichts zu tun; ebenso wenig wie bisher die 13% bei der Nachversteuerung relevant gewesen wären. Der Prozentsatz gibt nur die Höchstgrenze in Relation zum Gewinn an, bis zu welcher entsprechende Investitionen getätigt werden können. Scheidet ein Wirtschaftsgut steuerpflichtig aus, für welches zB € 1.000,- GFB in Anspruch genommen wurde, sind eben diese € 1.000,- nachzuversteuern.

2. Vorstellbar wäre, dass der Durchschnittssatz bei mehreren Betrieben eine Rolle spielen könnte, wie das 2. Beispiel in den erläuternden Bemerkungen zeigt, was aber abzulehnen ist:

Betrieb A Gewinn 400.000,-, Betrieb B Gewinn 400.000,- insgesamt somit über 580.000,-
Wieviel GFB kann beim Betrieb A und beim Betrieb B geltend gemacht werden? Vorstellbar wäre, dass man meint bei A oder B maximal 7,82% (45.350,- dividiert durch 580.000,-) und den Rest eben beim anderen Betrieb also zB 7,82% von € 400.000,- beim Betrieb A = 31.280,- und die Differenz auf 45.350,- = 14.070,- beim Betrieb B. Warum sollte es aber nicht zulässig sein, beim Betrieb A 37.250,- GFB geltend zu machen und dort die höheren GFB Sätze 13%/7% auszunutzen und bei Betrieb B nur 4,5% von 180.000,- = 8.100,- insgesamt somit 45.350,-?

Die Deckelung ist – wie oben bereits ausgeführt - insbesondere bei Mitunternehmerschaften ohnehin schwer genug zu handhaben, sodass der Steuerpflichtige auch hinsichtlich des investitionsbedingten GFB ein Wahlrecht haben sollte, bei welchem Betrieb oder Mitunternehmeranteil er wieviel in Anspruch nimmt. Die Höchstgrenzen des GFB knüpfen ja primär am Gewinn und nicht am Einkommen an.

Die vorgesehene Einschränkung bzw Deckelung ist im Vergleich zur Deckelung des Jahressechstels des § 67 EStG insoweit **unausgewogen**, als beim Gewinnfreibetrag eine mehrfache Deckelung, nämlich betriebsbezogen und subjektbezogen vorgesehen wird und beim Jahressechstel nur auf das einzelne Dienstverhältnis abgestellt wird.

Es wird daher angeregt

- a) sowohl die Einschränkungen in § 67 EStG subjektbezogen zu gestalten, dh bei mehreren Dienstverhältnissen zu deckeln, und
- b) beim Gewinnfreibetrag ebenfalls nur auf eine subjektbezogene Deckelung abzustellen und die betriebsbezogene Deckelung entfallen zu lassen.

Zu § 12 EStG

Da Immobilien nunmehr sowohl im Betriebs- als auch Privatvermögen immer steuerhängig sind, regt der Fachsenat an, § 12 EStG, der derzeit nur für Veräußerungen gilt, um den Tatbestand der Entnahme aus dem Betriebsvermögen zu erweitern, sofern die Entnahmen weiterhin steuerpflichtig sind.

Um notwendige betriebliche Umstrukturierungen im Bereich des Liegenschaftsvermögens nicht zu behindern, sollte in § 12 Abs 9 EStG eine zeitliche Erweiterung bezüglich der **Übertragung von stillen Reserven im Bereich des Grund und Bodens** (sowie von Gebäuden) erfolgen. Die KWT schlägt folgende Ergänzung in § 12 Abs 9 dritter Satz EStG vor:

„Die Frist verlängert sich auf 5 Jahre, wenn es sich bei dem veräußerten Wirtschaftsgut um ein Grundstück im Sinne § 30 Abs 1 handelt.“

Zu § 20 Abs 2 EStG

Die in Hinkunft erforderliche Unterscheidung von **nicht abzugsfähigen** (§ 20 Abs 2 EStG) und **abzugsfähigen Werbungskosten bzw Betriebsausgaben** (solche für die Mitteilung, Selbstberechnung und Entrichtung der Immobilienertragsteuer) wirft im Bereich der **Vertragserrichtungskosten** schwer lösbare Abgrenzungsfragen auf.

Im Zusammenhang mit der Veräußerung von Liegenschaften können ganz erhebliche Aufwendungen anfallen, die aus Gründen der Leistungsfähigkeit (Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip) nach Ansicht der KWT **jedenfalls abzugsfähig sein bzw bleiben müssen**. Zu nennen sind in diesem Zusammenhang insbesondere:

- Anlässlich der Veräußerung zu **korrigierende Vorsteuern**
- **Maklerkosten** aus Verkauf
- Anschaffungsnebenkosten (sind diese absetzbar oder nicht? Bisher enthält weder der Gesetzestext noch die EB eine Aussage)
- **Aufschließungskosten**
- Gutachtenskosten bei Verkauf
- Kosten der Vertragserrichtung
- **Fremdkapital-Zinsen**, soweit bisher nicht steuerlich verwertet

Es sollte daher bei Option zur Regelbesteuerung gemäß § 30a Abs 2 EStG die Möglichkeit des Abzugs der genannten Werbungskosten bzw Betriebsausgaben eingeführt werden.

Zu § 27a Abs 6 und 124b Z 216 EStG

Im Begutachtungsentwurf wird in § 27a Abs 6 EStG folgender Satz angefügt:

„Sie gelten nicht für Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Kapitalvermögen und aus Derivaten, wenn die Erzielung solcher Einkünfte den Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit darstellt.“

Die Materialien führen dazu aus: *„Mit dieser Änderung soll eine Harmonisierung mit der steuerlichen Behandlung von Grundstücksveräußerungen hergestellt werden.“*

Wir verstehen die Änderung des § 27a Abs 6 EStG als Ergänzung der Bestimmungen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen und als Abgrenzung zur gewerblichen Erzielung von Einkünften aus Kapitalanlagen und Derivaten. Der in den Materialien angeführte Zweck der Harmonisierung mit der steuerlichen Behandlung von Grundstücksveräußerungen gemäß § 30a Abs 3 Z 2 EStG stellt wohl nur einen Nebenzweck dar. Es stellt sich die Frage, wenn der Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der kombinierten Erzielung von Einkünften aus Kapitalanlagen und Grundstücken besteht, jedoch die jeweilig isoliert zu betrachtende Tätigkeit keinen Schwerpunkt darstellt, ob insoweit der besondere Steuersatz nach § 27a bzw 30a EStG zusteht. Eine Klarstellung wird angeregt.

Zu §§ 30, 30a, 30b und 30c EStG – allgemeine Bemerkungen

Es wird zunächst auf die einleitenden Bemerkungen zur neuen Immobilienbesteuerung (I.2.) verwiesen.

Weiters ist an dieser Stelle anzumerken, dass es nicht nachvollziehbar ist, warum der neue § 30 EStG die Überschrift **„Private Grundstücksveräußerungen“** trägt, tatsächlich aber auch die betrieblichen Grundstückveräußerungen regelt. Gewinnermittlungsvorschriften sind aber gesetzessystematisch betrachtet im Regelungsbereich der „Sonstigen Einkünfte“ ein Fremdkörper. Die Regelungen über betriebliche Grundstücksveräußerungen müssten gesetzessystematisch daher richtigerweise in § 4 EStG verankert werden.

Offen im Zusammenhang mit der neuen Immobilienbesteuerung sind nach Ansicht der KWT noch **folgende Punkte:**

- Verhältnis zu den besonderen Einkünften aus Vermietung und Verpachtung iSd § 28 Abs 7 EStG (insbesondere Vermeidung einer Doppelbesteuerung)

- Verhältnis zu § 24 EStG (zB Anwendung Freibetrag). Weiters sollte in § 24 Abs 6 EStG klar gestellt werden, dass auch die stillen Reserven von Grund und Boden von der Bestimmung umfasst sind.
- Welcher Steuersatz ist bei zum 31.3.2012 bestehenden Grund und Boden-Rücklagen iSd § 4 Abs 10 Z 3 EStG anzuwenden, wenn der Grund und Boden aus dem Betriebsvermögen ausscheidet bzw der Betrieb veräußert oder aufgegeben wird (laufender Tarif oder 25 %)?
- Klarstellung, dass im Falle der steuerpflichtigen Entnahme von Liegenschaften der Entnahmewert (Teilwert) an die Stelle der Anschaffungskosten tritt (vgl auch derzeit bereits Rz 6624 EStR).
- Klarstellung, dass der Terminus „steuerverfangen“ nicht auf die Nachversteuerung nach § 28 Abs 7 EStG abstellt.
- Die Neuregelung der Besteuerung von Grundstücksverkäufen knüpft an das Verpflichtungsgeschäft an. Es sollte sichergestellt werden, dass die Steuer im Rahmen der Veranlagung rückerstattet wird, wenn sich später herausstellt, dass das Verfügungsgeschäft nicht zustande kommt.
- Im Rahmen der Neuregelung sollte auch der AfA-Satz des § 16 Abs 1 Z 8 lit. e EStG analog zum betrieblichen Bereich auf 2% angehoben werden.
- Klarstellung, dass Immobilienfonds von § 30b und § 30c EStG nicht erfasst sind.
- Auswirkung der neuen Immobilienbesteuerung auf die Liebhabereibeurteilung. Ist der künftig steuerpflichtige Veräußerungsgewinn im Rahmen der Ermittlung des Gesamtgewinns bzw des Gesamtüberschusses iSd § 3 LVO anzusetzen?

Zu § 30 Abs 2 EStG

§ 30 Abs 2 EStG-ME ist nach Ansicht der KWT insofern (ohne Anspruch auf Vollständigkeit) ergänzungsbedürftig, als auch Zuflüsse im Zusammenhang mit **Entschädigungszahlungen**, soweit sie auf Grund und Boden entfallen, und **Tauschvorgänge** (jedenfalls solche iSd § 3 Abs 1 Z 4 GrEStG) von der Besteuerung ausgenommen werden sollten.

Entschädigungszahlungen, die für **Bodenwertminderungen** geleistet werden, sind derzeit im Privatbereich und bei § 4-Gewinnermittlern steuerfrei. Die generelle Streichung des § 4 Abs 1 letzter Satz EStG macht diese Zahlungen steuerpflichtig, und zwar zum vollen Progressionssatz mit bis zu 50%! Dies entspricht nicht dem neuen Besteuerungskonzept, das ja eine Besteuerung im Zuge der Veräußerung vorsieht. Gemäß Entwurf würde damit eine Minderung des Werts mit 50% besteuert; der dann entsprechend geringere Veräußerungserlös mit 3,5% bzw 25%!

Tauschvorgänge sollten nach Ansicht der KWT ebenfalls aus der zwingenden Besteuerung ausgenommen werden, weil es dabei ja auch zu keinem Zufluss an Liquidität kommt, mit welcher die Steuer bezahlt werden könne. Sachgerecht wäre nach Ansicht der KWT ein **Wahlrecht** zwischen zwei möglichen Vorgangsweisen:

- Variante 1: Behandlung wie nach bisheriger Rechtslage als Veräußerung und Neuanschaffung.
- Variante 2: Tausch wird nicht als Veräußerungsvorgang iSd § 30 EStG behandelt, sondern bei beiden Tauschpartnern tritt das neue Grundstück in Form einer Art „Buchwertfortführung“ an die

Stelle des alten Grundstückes; damit gelten sämtliche steuerlich relevanten Daten des alten Grundstückes (Anschaffungskosten, Anschaffungszeitpunkt, Herstellungs- und Instandsetzungskosten etc) unverändert für das neue Grundstück weiter. Es kann somit durch einen Tausch auch zu keiner Verschiebung stiller Reserven kommen.

Jedenfalls sollten aber **Tauschvorgänge iSd § 3 Abs 1 Z 4 GrEStG** von der neuen Immobilienertragsbesteuerung ausgenommen werden.

Überdies sollte § 30 Abs 2 Z 3 EStG-ME – um infrastrukturelle Maßnahmen nicht zu lange zu behindern – wie folgt geändert werden:

"... zur Vermeidung eines solchen möglichen drohenden Eingriffs"

Die Einschränkung, „soweit diese innerhalb der letzten 10 Jahre nicht zur Erzielung von Einkünften gedient haben“, führt allerdings dazu, dass jegliche kurzfristige Vermietungstätigkeit als schädlich anzusehen ist und damit selbst hergestellte, ursprünglich für den Eigenbedarf errichtete Gebäude, zukünftig wohl nicht mehr vermietet werden können, um die Befreiung nicht zu verlieren.

Zu § 30 Abs 2 Z 1 lit a EStG (Hauptwohnsitzbefreiung)

Die schon bisher in § 30 EStG enthaltene Hauptwohnsitzbefreiung mit der Formulierung „*seit der Anschaffung und mindestens zwei Jahre durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben*“ hat immer schon zu Auslegungsproblemen geführt. Diese Bestimmung wird in Hinkunft wesentlich häufiger zu beachten und anzuwenden sein. Die Neuregelung des § 30 EStG sollte zum Anlasse genommen werden, zu einigen der bisherigen Auslegungsprobleme eine Klarstellung herbeizuführen, wie zB:

- Präzisere Formulierung des Tatbestands: Es wird folgende Neuformulierung angeregt:
„ab der Anschaffung bis zur Veräußerung durchgehend als Hauptwohnsitz gedient haben. Dieser Zeitraum muss mindestens zwei Jahre umfassen.“
- Die Erfüllung des Kriteriums „seit der Anschaffung“ verursacht immer wieder große praktische Probleme im Falle von Adaptierungs- und Reparaturarbeiten. Ist das Eigenheim im Zeitpunkt der Anschaffung (Übergabe) nicht fertig, dann ist die spätere Begründung des Hauptwohnsitzes unschädlich, wenn Adaptierungsarbeiten in einem angemessenen Zeitraum durchgeführt werden (EStR 2000 Rz 6634). Vom BMF wird hier eine „6-Monats-Frist“ als angemessen bezeichnet (BMF 1994, 161 zur Adaptierung eines Sommerhäuschens zitiert aus *Doralt*, EStG Kommentar § 30 Rz 78). Eine 6-Monats-Frist wäre jedenfalls zu kurz, da Bauarbeiten oft mehrere Jahre in Anspruch nehmen können. Es sollte daher ein angemessener Zeitraum festgelegt werden, innerhalb dessen die Wohnung als Hauptwohnsitz zu nutzen ist (zB innerhalb von 2 Jahren ab der Anschaffung).
- Ähnliche Probleme gibt es bei der Beendigung der Nutzung. Der Steuerpflichtige zieht in einen neuen Hauptwohnsitz und beendet damit die Nutzung des bisherigen Hauptwohnsitzes,

es dauert aber oft noch viele Monate, bis für den alten Hauptwohnsitz ein Käufer gefunden wird. Auch hier sollte ein angemessener Zeitraum von zB 2 Jahren festgelegt werden.

Weiters sollte der bisherige Gesetzestext im Zusammenhang mit dem Erwerb von Todes wegen beibehalten werden.

Weitere Anmerkungen zu § 30 Abs 2 EStG:

- Unklar ist, ob innerhalb der Befreiungstatbestände eine Subsidiarität gegeben ist. Als Beispiel sei ein selbst errichtetes größeres Einfamilienhaus genannt, das zwar dem Eigentümer als Hauptwohnsitz dient, in dem aber auch ein vermietetes Zimmer vorhanden ist. Geht nun die Hauptwohnsitzbefreiung vor oder ist ein Teil des Gewinnes wegen der Einkünfteerzielung zu versteuern?
- Unklar ist die Bedeutung des Wortes „durchgehend“ bei der fünfjährigen Nutzung als Hauptwohnsitz. Muss das Grundstück also innerhalb der letzten 10 Jahre tatsächlich für eine durchgehende fünfjährige Periode als Hauptwohnsitz gedient haben oder kann der fünfjährige Zeitraum auch durchbrochen werden (zB Hauptwohnsitz für 3 Jahre, dann 4 Jahre Vermietung, anschließend wieder Hauptwohnsitz für 3 Jahre)? Nach den Erläuterungen dürfte dies möglich zu sein.
- Nach den Erläuternden Bemerkungen sollen „Scheidungshäuser“ auch dann begünstigt verkauft werden können, wenn ein (Ehe)Partner bereits vorher ausgezogen ist. Dies gilt nach dem Gesetzeswortlaut aber nur für lit b, nicht aber im Fall einer frühen Scheidung innerhalb der ersten zwei Jahre (dann ist der Verkauf offenbar gar nicht begünstigt) bzw vor Ablauf von fünf Jahren (lit a verlangt durchgehend den Hauptwohnsitz von der Anschaffung bis zur Veräußerung). Es wird angeregt, hier eine Ausnahme zu schaffen.

Zu § 30 Abs 3 EStG

Die Berücksichtigung eines **Inflationsabschlags** wird von der KWT ausdrücklich begrüßt. Allerdings wäre es systematisch richtiger, den Inflationsabschlag iHv 2 %, der sich an der Inflationsrate der Jahre 1999 – 2010 orientiert, vom **Veräußerungserlös** und nicht vom **Veräußerungsgewinn** zu berechnen.

Nach einer Entnahme aus dem Betriebsvermögen mit dem Teilwert bildet der Teilwert naturgemäß auch die Ausgangsbasis für die Ermittlung der Einkünfte. Die KWT regt an, den 1. Satz des Abs 3 wie folgt zu ergänzen:

„... dem Veräußerungserlös und den Anschaffungskosten **bzw dem Teilwert zum Zeitpunkt der Entnahme aus dem Betriebsvermögen** anzusetzen. ...“

Die ähnliche Thematik ergibt sich bei einer späteren Wiedereinlage ins Betriebsvermögen eines vorher entnommenen Wirtschaftsguts, zB bei Überführung aus einem Betrieb in einen anderen

Betrieb desselben Steuerpflichtigen. Hier muss der **versteuerte Entnahmewert bestimmend für den Einlagewert** sein. Dies sollte gesetzlich klargestellt werden.

Im Falle von umgewidmeten Grundstücken ist naturgemäß der überwiegende Teil der Wertsteigerung auf die Umwidmung zurück zu führen. Deshalb sollten nach Ansicht der KWT auch die **Kosten der Umwidmung** in den Katalog der vom Veräußerungserlös **absetzbaren Kosten** aufgenommen werden.

Zu § 30 Abs 4 EStG – pauschale Veräußerungsgewinnermittlung

Die KWT regt an, auch für am 31.3.2012 steuerverfangene Grundstücke (insbes **außerbetriebliches Neuvermögen sowie Betriebsvermögen**) ab einer gewissen Behaltdauer eine pauschale Ermittlung des Veräußerungsgewinns (analog zu § 30 Abs 4 EStG-ME) vorzusehen. Die Immobilienertragsteuer soll idR ja im Selbstberechnungswege mit Abgeltungswirkung erhoben werden. Einerseits werden Selbstberechner eine pauschale Ermittlung eines Veräußerungsgewinns vorziehen und andererseits werden viele Steuerpflichtige auch keine geeigneten Unterlagen zB vor allem hinsichtlich (auch nachträglicher) Herstellungs- und Instandsetzungsaufwendungen mehr zur Verfügung haben, wenn sich das Grundstück bereits seit vielen Jahren bzw Jahrzehnten in ihrem Eigentum befindet und eventuell noch durch unentgeltliche Übertragungen mehrfach bewegt wurde.

Anhand geeigneter statistischer Daten sollte es für das BMF möglich sein, zumindest für Grundstücke, die sich im Zeitpunkt des Verkaufs bereits seit längerer Zeit (zB seit 15 Jahren) im Eigentum des Veräußerers befinden, einen je nach Behaltdauer gestaffelten pauschalen Veräußerungsgewinn (inkl Einarbeitung des Inflationsabschlags) vorzusehen, der – als widerlegbare Vermutung – die Abwicklung für alle Beteiligten erleichtern würde.

Bei der Regelung des § 30 Abs 4 Z 1 letzter Satz stellt sich die Frage, was unter einem „**engen zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Veräußerung**“ zu verstehen ist. Eine klare Definition, insbesondere durch Angabe eines Zeitrahmens, ist nach Ansicht der KWT dringend erforderlich, da diese Gesetzesstelle iVm § 30c EStG den Parteienvertretern uU eine Haftung auferlegt, die sie nicht abschätzen können. Evident wäre der Zusammenhang etwa, wenn im Kaufvertrag die bevorstehende Umwidmung als Bedingung für die Gültigkeit des Kaufvertrages dient. Klar ist ein Zusammenhang auch dann, wenn der Parteienvertreter in das Umwidmungsverfahren eingeschaltet ist. Wenn jedoch beides nicht zutrifft, darf den Parteienvertreter keine Haftung treffen. Eine Haftungsfreistellung in diesen Fällen sollte durch § 30c Abs 3 letzter Satz sichergestellt sein.

Zu § 30 Abs 7 EStG

Warum im Falle der betrieblichen Veräußerung einer Liegenschaft, die mit dem Teilwert eingelegt wurde, der „Unterschiedsbetrag“ zwischen dem Teilwert und den (höheren) Anschaffungs- oder Herstellungskosten zur Gänze zu den Einkünften aus privaten Grundstücksveräußerungen gehört, ist nicht nachvollziehbar und führt auch zu systemwidrigen Ergebnissen.

Beispiel:

Privater Erwerb einer Liegenschaft um 150

Einlage mit Teilwert 100

„Unterschiedsbetrag“ daher 50

Verkauf aus dem Betriebsvermögen um 120

Betrieblicher Veräußerungsgewinn daher 20

Im Beispielfall müsste der (in Wirklichkeit fiktive) betriebliche Veräußerungsgewinn von 20 mit 25% versteuert werden, der „Unterschiedsbetrag“ würde zu einem außerbetrieblichen Verlust iSd § 30 EStG in Höhe von 50 führen, der aber unter das Ausgleichs- und Vortragsverbot des § 30 Abs 8 EStG fällt und daher idR – wenn nicht zufälligerweise eine private Liegenschaft mit einem entsprechenden Gewinn veräußert wird – steuerlich nicht verwertet werden kann. Zur Vermeidung einer derartigen Besteuerung fiktiver Erträge müsste der „Unterschiedsbetrag“ bis zu jenem Betrag, der im betrieblichen Veräußerungsgewinn Deckung findet, auch im betrieblichen Bereich steuerwirksam sein.

Die gegenständliche Norm erfasst aufgrund ihres derzeit unklaren Wortlauts sowohl Grundstücke, welche vor dem Strukturanpassungsgesetz 2006 gem § 6 Z 5 EStG mit dem Teilwert eingelegt oder gem § 4 Abs 10 Z 3 lit a EStG aufgewertet wurden, als auch jene Grundstücke, die danach eingelegt oder aufgewertet wurden. Da § 30 Abs 7 EStG-ME die Fiktion aufstellt, dass der Unterschiedsbetrag zwischen dem höheren Einlageteilwert bzw dem Aufwertungsbeitrag sowie den historischen Anschaffungskosten als Einkünfte aus privaten Grundstücksveräußerungen gelten, kommt es im Ergebnis dazu, dass sowohl per 31.3.2012 gem § 30 Abs 1 Z 2 EStG-ME steuerhängige als auch nicht mehr steuerhängige „stille Reserven“ (= Unterschiedsbeträge zwischen Teilwert und Anschaffungs- bzw Herstellungskosten bzw Aufwertungsbeiträge) zukünftig mit dem festen Steuersatz von 25% besteuert werden. Dies erscheint im Verhältnis zu den Regelungen für nicht steuerhängiges Privatvermögen (§ 30 Abs 4) bzw nicht steuerhängigem Grund und Boden des Betriebsvermögens (§ 30 Abs 6) unsachlich und führt zu anderen Ergebnissen. Zusätzlich wird die Ermittlung der historischen Anschaffungs- oder Herstellungskosten etc in der Praxis teilweise unmöglich sein. Während im Privatvermögen per 31.3.2012 nicht mehr steuerhängige stille Reserven gem Abs 4 pauschal mit 3,5% bzw 15% vom Verkaufspreis besteuert werden, kommt es gem Abs 7 im BV zur Besteuerung von per 31.3.2012 nicht mehr steuerhängigen stillen Reserven mit 25%. Es erscheint daher sachlich gerechtfertigt und auch die einzig praktikable Lösung zu sein, wenn man versucht, den Abs 7 in diesem Bereich den Regelungen des Privatvermögens in Abs 4 anzupassen. Jene Beträge, welche daher am 31.3.2012 nicht mehr steuerhängig sind, sollten mit 3,5% pauschal, hingegen jene Beträge welche gem § 30 Abs 1 Z 2 EStG-ME am 31.3.2012 noch steuerhängig sind, mit 25% besteuert werden. Dies würde zu einer Gleichstellung mit Grundstücken des Privatvermögens gem Abs 4 bzw nicht steuerhängigem Grund und Boden des Betriebsvermögens gem Abs 6 führen.

Es sollte daher klargestellt werden, dass für diese in Abs 7 geregelten Einkünfte trotz ihrer betrieblichen Steuerhängigkeit die Ermäßigungen des Abs 4 zur Anwendung kommen.

Zu § 30 Abs 8 EStG

Die Nichtausgleichsfähigkeit von Verlusten aufgrund von Grundstücksveräußerungen widerspricht nach Ansicht der KWT dem der Einkommensteuer immanenten Leistungsfähigkeitsprinzips und begünstigt andererseits wieder Steuerpflichtige, die mehr Immobilienvermögen besitzen, da diese innerhalb mehrerer Grundstücksveräußerungen einen Ausgleich erreichen können. Ein **Ausgleich von Verlusten** aus der Veräußerung von Grundstücken mit positiven Einkünften und ein **Verlustvortrag** sind – wie eingangs bereits festgehalten – verfassungsrechtlich geboten (VfGH 30.09.2010, G 35/10-9) und sollten daher unbedingt vorgesehen werden.

Zu § 30a Abs 3 EStG – betriebliche Einkünfte

Zu Z 1 – Vollbesteuerung des Umlaufvermögen

Es wird um gesetzliche Klarstellung ersucht, dass nur jene Teile des Veräußerungsgewinns dem Vollsteuersatz unterliegen, die in der Zeit der Widmung als Umlaufvermögen entstanden sind. Wurde zB ein Grundstück 20 Jahre als Anlagevermögen verwendet und wird es dann 2 Jahre als Umlaufvermögen gewidmet, können nur die in diesen zwei Jahren entstandenen stillen Reserven dem Vollsteuersatz unterliegen.

Zu Z 2 – Vollbesteuerung, wenn betrieblicher Schwerpunkt Überlassung oder Veräußerung von Grundstücken

Der Tatbestand „Schwerpunkt in der Überlassung oder Veräußerung von Grundstücken“ ist äußerst unbestimmt und wird in der Praxis zu zahlreichen Auslegungsproblemen führen. Eine weitere Präzisierung wäre wünschenswert. Es sollte zumindest in den EB klargelegt werden, dass hier der **nachhaltige** Schwerpunkt (über mehrere Jahre betrachtet) maßgeblich ist. Während es nachvollziehbar ist, für Immobilien des Umlaufvermögens den Tarifsteuersatz anzuwenden, ist die Rechtfertigung dieser Maßnahme bei Verkauf von Immobilien des Anlagevermögens von Unternehmen, deren Schwerpunkt der betrieblichen Tätigkeit in der Überlassung oder Veräußerung von Grundstücken liegt, nicht nachvollziehbar; soweit der Unternehmer mit Liegenschaften „handelt“ liegt ohnedies Umlaufvermögen vor.

Warum bei vermieteten Immobilien des Anlagevermögens eine Differenzierung beim Steuersatz erfolgen soll, je nachdem, ob die Vermietung in Form einer Vermögensverwaltung (dann 25% bei Verkauf) oder einer gewerblichen Vermietung (dann bis zu 50%) erfolgt, ist nicht verständlich. Ebenso wenig ist nachvollziehbar, wieso der Verkauf des Verwaltungsgebäudes zB eines „gewöhnlichen“ Gewerbetreibenden mit 25%; der Verkauf des Verwaltungsgebäudes eines Immobiliendevelopers hingegen zum Tarifsteuersatz pflichtig sein soll.

Zu Z 3 – Vollbesteuerung nach Teilwertabschreibung und § 12 EStG

Nach einer Teilwertabschreibung erscheint eine Vollbesteuerung des Veräußerungsgewinns insoweit nicht gerechtfertigt, als die Teilwertabschreibung durch eine sonst vorzunehmende AfA wieder eingeholt wird. Da der Buchwert ohne Teilwertabschreibung und mit Teilwertabschreibung am Ende der Nutzungsdauer gleich hoch, nämlich idR „Null“ ist, ist – wie dieser Fall zeigt – die vorgesehene Regelung der Vollbesteuerung nach Ansicht der KWT sachlich nicht gerechtfertigt und überschießend. Wir ersuchen um diesbezügliche gesetzliche Klarstellung bzw um Streichung dieses Ausnahmetatbestands.

Da der Veräußerungsgewinn ab 1.4.2012 idR nur noch dem 25 %igen Sondersteuersatz unterliegt, muss dies ab diesem Zeitpunkt auch für jene übertragene stille Reserven gelten, die aus Veräußerungen/Entnahmen ab dem 1.4.2012 stammen. Die Vollbesteuerung ist nur für die Übertragung stiller Reserven aus der Zeit vor dem 1.4.2012 gerechtfertigt. Wir regen eine gesetzlich eindeutige Regelung bzw Klarstellung an.

Zu § 30c Abs 2 (iVm § 10 GrEStG)

Die Abfuhrverpflichtung und Haftung des Parteienvertreters für die ordnungsgemäße Entrichtung der Immobilienertragsteuer ist nach Ansicht der KWT vor dem Hintergrund des SpESt-Erkenntnisses des VfGH problematisch, weil dem Parteienvertreter die Anschaffungskosten (bzw der Teilwert des Grundstücks bei eingelegten Immobilien) nicht bekannt sein müssen (können). Die schriftliche Bestätigung der Richtigkeit und Vollständigkeit der gemachten Angaben (§ 30c Abs 2 Z 2 ME) dürfte nicht als Haftungsfreizeichnung des Parteienvertreters zu verstehen sein: Dieser haftet nämlich über die allgemeine Haftung für die Entrichtung hinaus für die Richtigkeit der Immobilienertragsteuer, „wenn diese wider besseren Wissens auf Grundlage der Angaben des Steuerpflichtigen berechnet wird.“

Die KWT hält diesen Passus für in Praxis schwer auslegbar und vor dem Hintergrund einer finanzstrafrechtlichen Mittäterschaft problematisch. Die geplante Regelung sollte daher nochmals durchdacht und die Haftung jedenfalls entschärft werden.

Zu § 30c Abs 4 EStG

Die Verpflichtung zur Selbstberechnung sollte auch dann entfallen, wenn bei einem einzigen Verkauf gleichzeitig die Einkünfte von mehr als zB 30 Personen ermittelt werden müssen (Stichwort Publikumsmodelle mit zB 8.000 Anlegern).

Zu § 31 EStG

Die Änderung des § 31 EStG sollte zum Anlass genommen werden, auch in diese Regelung eine dem § 30 Abs 9 EStG vergleichbare Ermäßigungsregelung aufzunehmen.

Zu § 98 Abs 1 Z 3 EStG

Es sollte klargestellt werden, dass die Unterscheidung in Altfälle und Neufälle auch für beschränkt Steuerpflichtige relevant ist.

Zu § 98 Abs 1 Z 7 EStG

Mit dem AbGÄG 2005 wurde – begleitend zur Änderung des § 98 Z 3 EStG – in § 124b Z 131 EStG eine Aufwertung auf den gemeinen Wert zum 1.1.2006 in Bezug auf solche Immobilien normiert, die von beschränkt Steuerpflichtigen im Betriebsvermögen gehalten werden und bei denen eine Veräußerung gem § 98 Z 7 EStG (außerhalb der Spekulationsfrist) steuerlich nicht erfasst worden wäre.

Nach Ansicht der KWT bleibt diese Aufwertung gem § 124b Z 131 EStG auf den gemeinen Wert zum 1.1.2006 durch die Neuregelungen des StabG unberührt. Für Veräußerungen von betrieblich gehaltenen Immobilien nach dem 1.4.2012 hätte dies für beschränkt Steuerpflichtige sodann zur Auswirkung, dass der Veräußerungsvorgang den Regelungen der §§ 30 und 30a EStG folgend (allenfalls unter Berücksichtigung eines Inflationsabschlags) steuerwirksam wäre, allerdings als Anschaffungskosten der aufgewertete gemeine Wert zum 1.1.2006 anzusetzen wäre. Dabei dürfte gem § 124b Z 131 lit a EStG ein sich aus diesem Ansatz des gemeinen Werts ergebender Verlust steuerlich nicht berücksichtigen werden.

Es wird eine diesbezügliche Klarstellung in den EB angeregt.

Zu § 98 Abs 4 EStG

Der Verweis auf § 45a EStG ist offenbar ein redaktioneller Fehler.

Zu § 102 EStG

Für beschränkt Steuerpflichtige ist gesetzlich klarzustellen, dass auch für diese die Besteuerung mit dem Sondersteuersatz von 25 % für Immobilien gilt.

Zu § 108c EStG

Die Intention des Gesetzgebers zu einer strengeren Kontrolle der Anspruchsvoraussetzungen ist nachzuvollziehen. Allerdings wird durch die im Gesetzesentwurf eröffnete Möglichkeit der Einholung eines Gutachtens durch die FFG einer zukünftigen Praxis der Finanzverwaltung Tür und Tor geöffnet, selbst in eindeutigen Fällen eine Gewährung der Forschungsprämie nur nach Vorlage eines FFG-Gutachtens zu gewähren bzw anzuerkennen. Dies möglicherweise bereits im Rahmen des Veranlagungsverfahrens oder aber im Zuge einer Nachbescheidkontrolle oder einer Außenprüfung. Gerade wenn dies zu deutlichen Verzögerungen der Gewährung der Prämie oder zu hohem (administrativen) Aufwand des Steuerpflichtigen führt, erscheint eine – aus heutiger Sicht bereits absehbare – Verwaltungsübung überschießend.

Solange die Gewährung einer Forschungsprämie gesetzlich nicht an ein FFG-Gutachten als Voraussetzung geknüpft ist, sollte ein derartiges Gutachten nur für Zweifelsfälle verlangt werden können. Darüber hinaus sollte eine wirtschaftlich sinnvolle Bagatellgrenze eingezogen werden, sodass nicht von Verwaltungsseite für einen relativ unbedeutenden Prämienbetrag ein FFG-Gutachten verlangt werden kann.

Im Begutachtungsentwurf sollten in § 108c Abs 3 folgende Sätze angefügt werden:

„Bis zur Geltendmachung der Forschungsprämien kann der Steuerpflichtige ein Gutachten der Forschungsförderungsgesellschaft mbH vorlegen, das die Voraussetzungen einer Forschung und experimentellen Entwicklung im Sinne des Abs 2 Z 1 bestätigt. In diesem Fall hat das Finanzamt bescheidmäßig festzustellen, ob die Voraussetzungen einer Forschung und experimentellen Entwicklung im Sinne des Abs 2 Z 1 vorliegen.“

Nach Ansicht der KWT sollte in § 108c Abs 3 letzter Satz des Gesetzesentwurfs "ob" durch "dass" ersetzt werden:

*"In diesem Fall hat das Finanzamt bescheidmäßig festzustellen, **dass** die Voraussetzungen einer Forschung und experimentellen Entwicklung im Sinne des Abs 2 Z 1 vorliegen."*

Es erscheint nämlich nicht notwendig, dass in Fällen, in denen bereits ein Gutachten der FFG, einer vom Steuerpflichtigen unabhängigen, staatsnahen Institution vorliegt, welches das Vorliegen von Forschung und experimenteller Entwicklung bestätigt, der Finanzbehörde noch die Möglichkeit eingeräumt werden soll, das Vorliegen derselben zu verneinen. Dies wäre unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten nur auf Basis eines begründeten Gegengutachtens, welches wohl regelmäßig ebenfalls wieder von der FFG kommen müsste, möglich. Da die FFG annahmegemäß an ihrem Standpunkt festhalten wird, dient die vorgeschlagene Änderung sowohl der Rechtssicherheit als auch der Verfahrensbeschleunigung.

Darüber hinaus müsste sichergestellt werden, dass die Interessen des Steuerpflichtigen im Rahmen des Begutachtungsverfahrens der FFG gewahrt bleiben (Anhörung, Einsichtnahme, uvam). Zu bedenken ist weiters die Rechtsposition des Steuerpflichtigen im Fall eines negativen

FFG-Gutachtens, nämlich inwieweit dieses bekämpft oder durch ein Gegengutachten entkräftet werden kann.

Ebenso müsste darauf Bedacht genommen werden, dass – gerade in technologisch sensiblen Branchen – der Sicherung des eigenen technischen Know-Hows eine so hohe Bedeutung zukommt, wonach möglicherweise eine Befassung eines externen Gutachters gerade im Bereich der technischen Forschung und Entwicklung unter diesem Gesichtspunkten ausgeschlossen ist. Selbst wenn Gutachter der FFG zu einer Verschwiegenheit verpflichtet wären, könnte dies – auch im Hinblick auf die „amtswegige“ Aufbewahrung hochsensibler Unternehmensdaten – zu kritisch sein. Speziell derartige Konstellationen machen deutlich, dass ein – auch nur verwaltungsseitiges, allerdings gestützt auf die gesetzlich vorgesehene Möglichkeit der Einholung eines FFG-Gutachtens – Verlangen der Vorlage eines FFG-Gutachtens als Anspruchsvoraussetzung für die Forschungsprämie überschießend ist.

Artikel X2 **Änderung des Körperschaftsteuergesetzes 1988**

Zu § 9 Abs 6 KStG

§ 9 Abs 6 Z 6 1. Satz KStG scheint unvollständig zu sein, da sowohl die Regelung über die Zurechnung der Verluste als auch die Beschränkung auf die Beteiligungsquote fehlt.

Wie zu § 2 Abs 8 EStG vorschlagen, sollte ein im Ausland erlittener Totalverlust, der auf Grund der neuen Regelung nicht mehr geltend gemacht werden kann, spätestens bei Liquidation des ausländischen Gruppenmitglieds oder bei Verkauf der Beteiligung berücksichtigt werden.

Zu § 21 Abs 3 Z 4 KStG

In § 21 Abs 3 Z 4 KStG sollte eine **Ausnahme** für die Veräußerung von Grundstücken vorgesehen werden, die **überwiegend hoheitlichen Zwecken** gedient haben (zB Verkauf von Amtsgebäuden und öffentlichen Schulen). Begründet wird dies damit, dass der Verkauf solcher Gebäude im Gegenzug oft mit einer Ersatzanschaffung verbunden ist.

Artikel X3 Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1994

Zu Z 1 – § 6 Abs 2 UStG

Aus Sicht der KWT geht die Bestimmung des § 6 Abs 2 UStG mit der Verwendung des Begriffes „ausschließlich“ über die geplante Zielsetzung, wie sie in den Materialien zum Ausdruck kommt, weit hinaus. Denn sie würde künftig die Option zur Steuerpflicht bei der Vermietung von Geschäftsräumen nahezu unmöglich machen, da wohl jeder mietende Unternehmer zumindest in untergeordnetem Ausmaß unecht steuerbefreite Umsätze tätigt (zB Zinserträge oder Wertpapierumsätze im Rahmen der Vermögensveranlagung). Darüber hinaus erscheint sie in der Praxis schwer administrierbar, zumal der Vermieter in vielen Fällen keinen Einblick in die Umsätze seiner Mieter hat; dies insbesondere im Fall von größeren Vermietungsobjekten mit einer Vielzahl von Mietern und Untermietern. Völlig unklar ist in diesem Zusammenhang, ob die neue Voraussetzung für den Verzicht auf die Steuerbefreiung durch den Vermieter (nämlich ausschließliche Verwendung für Umsätze des Mieters, die zum Vorsteuerabzug berechtigen) nur zu Beginn des Mietverhältnisses vorliegen muss oder ob der Vermieter diese regelmäßig (zB jährlich) überprüfen muss!! Es könnte dann der Fall eintreten, dass der Vermieter jährlich von der Steuerpflicht zur Steuerfreiheit der Vermietung wechseln muss, mit allen unübersehbaren Berichtigungsfolgen! Wie unter diesen Rahmenbedingungen eine Miete kalkuliert bzw ein Mietvertrag abgeschlossen werden soll, ist höchst fraglich.

Mit der geplanten Ergänzung des § 6 Abs 2 UStG erweckt der Gesetzgeber den Eindruck, dass er das Ziel verfolgt, faktisch alle Vermieter, die an Unternehmer vermieten, vom Vorsteuerabzug auszuschließen. Das wäre der Tod jedes Immobilienleasings an „normale“ Unternehmer. Ein Unternehmer, der sowohl unecht umsatzsteuerbefreite (auch wenn dies lediglich Hilfsumsätze sind) als auch umsatzsteuerpflichtige Leistungen erbringt, könnte nach dem Entwurf nur mehr Vermietungsleistungen beziehen, die den Vermieter nicht zum Vorsteuerabzug berechtigen und somit mit Vorsteuer vorbelastet sind. Der bisher mögliche, auf die umsatzsteuerpflichtigen Leistungen entfallende anteilige Vorsteuerabzug aufgrund der Schlüsselung entfällt dadurch. Es käme zur Kumulation von Umsatzsteuer in der Unternehmerkette, die ja nach den Erläuternden Bemerkungen gerade vermieden werden sollte.

Unklar erscheint weiters, ob der Vermieter eine jährliche Überprüfung vornehmen muss, da der Mieter ja jederzeit sein Leistungsspektrum ändern kann und die Vermietung eine Dauerleistung ist.

Aufgrund der im vorliegenden Gesetzesentwurf ebenfalls geplanten Verlängerung des Berichtigungszeitraums auf 20 Jahre wird der bei Errichtung eines Objekts geltend gemachte Vorsteuerabzug bei fremdüblicher Miethöhe durch die Umsatzsteuer auf die Mieten ohnehin kompensiert oder sogar überkompensiert, sodass im Ergebnis kein nennenswerter Steuervorteil erzielbar ist. Missbräuchlichen Gestaltungen kann durch die Instrumentarien der §§ 21 ff BAO begegnet werden. **Die Änderung des § 6 Abs 2 UStG erscheint daher entbehrlich, weshalb angeregt wird, diese zu streichen. Zumindest müsste aber das Wort „ausschließlich“ aus dem Gesetzestext entfernt werden.**

Aus unserer Sicht sollte aber jedenfalls die Einschränkung im Wesentlichen auf jene Fälle erfolgen, in denen eine Errichtergesellschaft planmäßig vorgeschaltet wird, wenn der Mieter vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist. Sofern hingegen von vornherein feststeht, dass die Nutzung durch einen Mieter erfolgt, der nicht vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen ist, sollte die Option möglich sein und der Vorsteuerabzug zunächst zustehen und dann allenfalls, wenn feststeht, dass die Option nicht mehr ausgeübt werden kann, eine Berichtigung gem § 12 Abs 10 UStG durchgeführt werden.

Der Entwurf übernimmt offenbar die Regelungen des § 9 Abs 2 dUStG. Wenn schon die deutsche Regelung hinsichtlich des Ausschlusses der Option übernommen werden soll, dann sollte auch der vollständige Wortlaut übernommen werden. Aus diesem Grund schlägt die KWT die fett markierte Einfügung vor:

„...ausschließlich für Umsätze verwendet **oder zur Verwendung beabsichtigt**, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen.“

Begründung:

Ein potentieller Vermieter kann in der Bauphase oft noch nicht wissen, welche Mieter er haben wird und auf welche Weise diese Mieter das Gebäude zu nutzen gedenken oder allenfalls an nicht Vorsteuerabzugsberechtigte untervermieten wollen. Aus diesem Grund sollte in jenen Fällen, in denen mit höchstem Grad der Wahrscheinlichkeit die Vermietung an Mieter geplant ist, die vom Vorsteuerabzug ausgeschlossen sind, beim Vermieter der Vorsteuerabzug sofort ausgeschlossen sein, in anderen Fällen hingegen zunächst ein Vorsteuerabzug zustehen, der dann aber zu berichtigen wäre.

Beispiele:

Ein Investor plant ein Ärztezentrum. In diesem Fall wird von vornherein klar sein, dass seine Mieter nicht vorsteuerabzugsberechtigt sind und daher die Option nicht möglich sein wird.

Der Investor errichtet ein Gewerbecenter, das an Gewerbetreibende, die zum Vorsteuerabzug berechtigt sind, vermietet werden soll. Der Unternehmer kann in der Bauphase davon ausgehen, dass er an einen vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmer vermieten wird, selbst wenn er noch nicht für alle Einheiten Verträge hat.

Im Hinblick auf die Auslegung der deutschen Finanzverwaltung, der österreichischen Rechtsprechung und Meinung des BMF hinsichtlich der Ausübung der Option ist die Beurteilung auch für den Ausschluss der Option in einem ersten Schritt jedenfalls flächenbezogen vorzunehmen.

Um Härten auszuschließen, wenn bestimmte Flächen durch die Mieter (zB KöR mit Hoheitsbereich und BgA) gemischt genutzt werden, sollte auch eine **anteilige Option** im Ausmaß des Vorsteuerschlüssels des Mieters ermöglicht werden. Dies könnte am einfachsten dadurch erreicht werden, indem – wie oben bereits angeregt – das Wort „ausschließlich“ aus dem Gesetzestext eliminiert und in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage die entsprechende Erklärung dafür geliefert wird. Die Möglichkeit zur teilweisen Option erscheint insbesondere deshalb gerechtfertigt, um

einen Verschmutzungseffekt in der Unternehmerkette zu vermeiden und damit die Neutralität der Umsatzsteuer zu gewährleisten sowie eine Gleichbehandlung mit eigenen Gebäuden von teilweise Vorsteuerabzugsberechtigten zu erreichen.

Darüber hinaus sollte aus verwaltungsökonomischen Gründen und um Härten zu vermeiden eine Bagatell-Regelung nach dem Vorbild des Abschnitt 9.2 Absatz 3 des deutschen Umsatzsteueranwendungserlasses (UStAE) vorgesehen werden, wonach bei geringfügiger Verwendung (höchstens 5 %) für Ausschlussumsätze die Option dennoch zu 100 % in Anspruch genommen werden kann. Ebenso sollten Hilfsumsätze (zB steuerbefreite Grundstückveräußerung durch den Mieter bzw Wertpapierumsätze im Rahmen der eigenen Vermögensverwaltung des Mieters) jedenfalls unschädlich sein.

Überdies regt die KWT an, in den Gesetzestext eine Vertrauensschutzregelung aufzunehmen, wonach der Vermieter auf die Angaben des Mieters iSd Abschnitt 9.2 Absatz 4 UStAE vertrauen kann.

Die Bindung der Optionsmöglichkeit an steuerliche Vorgänge beim Mieter oder sogar Untermieter führt dazu, dass in vielen Fällen nicht im Vorhinein festgestellt werden kann, ob generell bzw in welchen Monaten eine Möglichkeit zur Option zur Steuerpflicht möglich ist. Vielfach kann erst am Jahresende festgestellt werden, ob und in welcher Höhe ein Ausschluss vom Vorsteuerabzug beim Mieter besteht, wie zB einmaliges, ungeplantes Unterschreiten der Kleinunternehmensschwelle; ungeplante Zunahme von unecht steuerbefreiten Umsätzen; Änderungen der umsatzsteuerlichen Beurteilung im Zuge einer Betriebsprüfung.

In der Folge wären umfangreiche, rückwirkende zivilrechtliche Korrekturen der bezahlten Miete, eine Korrektur der umsatzsteuerlichen Behandlung der Miete beim Vermieter und Mieter sowie eine rückwirkende Korrektur der Vorsteuer beim Vermieter nötig. Fällt die Möglichkeit der Option entgegen der Planung im ersten Jahr der Nutzung weg, kommt es beim Vermieter nicht nur zu einer Korrektur nach § 12 Abs 10 UStG in Höhe von 1/20, sondern sind die gesamten Vorsteuern der Errichtung nicht abzugsfähig bzw nach § 12 Abs 11 UStG zur Gänze zu berichtigen, was zu unplanbaren erheblichen Zusatzkosten führt.

Geht man davon aus, dass bei einer angemessenen Miete sich der Jahresbetrag einer notwendigen Korrektur nach § 12 Abs 10 UStG bzw der vom Mieter nicht abzugsfähigen Vorsteuer in der Miete in etwa decken, so sind unerwünschte Gestaltungen aus diesem Titel nicht anzunehmen.

Im Sinne einer einfacheren Vollziehbarkeit und Planungssicherheit für die Vermieter wird daher angeregt, dass die Bestimmung um folgende Vertrauensschutzregel ergänzt wird:

„Stellt sich im Nachhinein heraus, dass entgegen der begründeten Prognose die Voraussetzungen für die Option weggefallen sind, so bleibt die Option für die Vorjahre zulässig und ist erst ab dem laufenden Jahr nicht mehr anzuwenden.“

Die vorgeschlagene Gesetzesänderung würde weiters dazu führen, dass bei der Errichtung und anschließenden Vermietung von Krankenanstalten weder der Errichter/Vermieter zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, noch der Träger der Krankenanstalt die nicht abzugsfähige Vorsteuer gem § 2 GSBG rückerstattet bekommt. Diese nicht systemkonforme Verwerfung tritt nicht auf, wenn die Krankenanstalt vom Träger selbst errichtet wird, da die Vorsteuern auf die Baukosten gem § 2 GSBG erstattet werden. Wir regen deshalb folgende Klarstellung an:

„Umsätze, für welche eine Vorsteuerrückerstattung gem § 1 GSBG sowie § 2 Abs 1 GSBG beantragt werden kann, gelten für die Anwendung dieser Bestimmung als vorsteuerabzugsberechtigte Umsätze.“

Als Umsätze, welche von dieser Regelung betroffen wären, sind Umsätze gem § 6 Abs 1 Z 7, § 6 Abs 1 Z 18 und § 6 Abs 1 Z 25 UStG anzusehen. Falls diese Regelung nicht in das Umsatzsteuergesetz aufgenommen werden soll, müsste eine Anpassung im GSBG erfolgen, um eine nicht beabsichtigte Schlechterstellung von Krankenanstalten zu vermeiden.

Zu Z 5 – § 28 Abs 38 Z 1 UStG

Der ME stellt für die Anwendung der bisherigen Rechtslage darauf ab, dass das „Miet- oder Pachtverhältnis“ vor dem 1. April 2012 begonnen hat. Angesichts der gerade im Rahmen von großen Leasinggeschäften langen Vorlaufzeiten wird dadurch eine unechte Rückwirkung geschaffen, die verfassungsrechtlich problematisch sein könnte. Ein Abstellen auf den Abschluss des Miet- oder Pachtvertrages erschiene sachgerechter.

Für Zwecke des Vollzugs der Inkrafttretensregelung sollte grundsätzlich die deutsche Vorgangsweise, wie sie im Abschnitt 9.2 Abs 5 bis 7 UStAE zum Ausdruck kommt, auch in Österreich zur Anwendung kommen. Um Rechtsicherheit insbesondere in der Zeit zwischen RV und Inkrafttreten zu erreichen, wären insbesondere in Bezug auf die Auslegung des Begriffs „Errichtung“ in die EB die im Abschnitt 9.2 Abs 5 des UStAE vorgesehenen Sachverhalte, ergänzt um die Einreichung von Bauplänen, aufzunehmen.

Um die sinnvolle deutsche Lösung bezüglich des Vollzugs der Inkrafttretensregelung zur Gänze zu ermöglichen, müsste in § 28 Abs 38 Z 1 UStG nach Auffassung der KWT die Wortfolge „**durch den Unternehmer**“ gestrichen werden. Dies würde dem Gleichklang mit § 27 Abs 2 dUStG dienen.

Zum derzeit vorliegenden Gesetzestext stellt sich die Frage, was unter „Errichtung des Gebäudes“ zu verstehen ist. Eine Klarstellung in den Erläuterungen (zB 1. Spatenstich) wäre für die Praxis wünschenswert.

Zu Z 5 – § 28 Abs 38 Z 2 UStG

Die Inkrafttretensregelung sollte - um unnötige Härten zu vermeiden, die in jenen Fällen entstehen könnten, in denen im Hinblick auf die bisherige Regelung bereits umfangreiche Vorarbeiten geleistet wurden - alle jene Projekte unter die bisherige gesetzliche Regelung fallen lassen, bei denen bereits ein Bauplan bei der Baubehörde bis zum 31.3.2012 eingereicht wurde. Jedenfalls aber sollten alle Gebäude, bei denen mit der Errichtung oder Großreparatur (1. Spatenstich) vor dem 1.4.2012 begonnen wurde, von der Neuregelung nicht erfasst werden. Auf den Vertragsabschluss sollte nicht nur bei der Vermietung von Grundstücken zu Wohnzwecken, sondern auch bei allen anderen Fällen der Überlassung von Grundstücken abgestellt werden.

Wichtig erscheint uns auch, dass die neue Rechtslage nur auf Vermietungen anzuwenden ist, bei der der **erstmalige** Vertragsabschluss über eine Vermietung nach dem 31.3.2012 erfolgt. Wir ersuchen um diesbezügliche Adaptierung des Gesetzestexts.

Für im Allgemeininteresse liegende Bauvorhaben, die von der öffentlichen Hand finanziert werden und für die diese Regelungen anwendbar sind, besteht typischerweise folgende Sondersituation: die Zusage, dass die öffentliche Hand das Projekt vollständig finanziert (wie das etwa bei Universitätsbauten oder Schulbauten der Fall ist), ist Voraussetzung für den Abschluss des Mietvertrags und dieser wiederum dafür, dass mit den Baumaßnahmen überhaupt begonnen werden kann. In einigen Fällen größerer laufender Bauvorhaben, insbesondere Universitätsbauten, erfolgt diese Finanzierungszusage in Form einer fixen Budgetzusage. Das bedeutet, dass Änderungen während der Projektlaufzeit im einmal zugesagten Budget untergebracht werden müssen (es existiert also ein fixer Budgetdeckel). Damit soll seitens der öffentlichen Hand sichergestellt sein, dass sich die öffentliche Finanzierung im geplanten und zugesagten Rahmen hält.

Zum derzeit vorliegenden Gesetzestext ergeben sich abschließend noch folgende Fragen:

- Führen Sanierungs- und größere Instandhaltungsaufwendungen (zB Großreparaturen) an bestehenden Gebäuden, die zu einer Änderung der Höhe des Mietzinses führen, zu einer Anwendung des § 6 Abs 2 und § 12 Abs 10 NEU oder gilt hier der Bestandschutz?
- Dasselbe gilt für Umbaumaßnahmen, wo es zur Erweiterung der Mietnutzfläche kommt - Geltung der Neuregelung oder Bestandschutz?
- Ist es zutreffend, dass bei Vermietung für Wohnzwecke die Verlängerung des Beobachtungszeitraumes auf 20 Jahre erst dann zur Anwendung kommt, wenn der erstmalige Vertragsabschluss über eine Wohnung nach dem 31. März 2012 erfolgt. Dh umgekehrt, ein erstmaliger Mietvertragsabschluss vor dem 31. März 2012 und in der Folge ein Mieterwechsel mit Neuabschluss des Mietvertrages nach dem 31. März 2012 führt zu keiner Anwendung der Neuregelung und unterliegt dem Bestandschutz?

Wir ersuchen höflich, unsere Vorschläge bzw Anregungen zu berücksichtigen und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

Prof. Dr. Karl Bruckner e.h.
(Vizepräsident und Vorsitzender
des Fachsenats für Steuerrecht)

Dr. Gerald Klement e.h.
(Kammerdirektor)

Referenten:

Mag. Dr. Dietmar Aigner
Mag. Horst Bergmann
Mag. Dr. Hans Bodendorfer
Univ.Lektor Mag. Dr. jur. Peter Brauner
Prof. Dr. Karl Bruckner
Dr. Günter Cerha
Univ.-Prof. Mag. Dr. Tina Ehrke-Rabel
RA DDr. Christa Fries
Mag. Karin Fuhrmann
KR. Prof. Gerhard Gaedke
Mag. David Gloser
Mag. Ing. Stefan Gruber
Prof. Dr. Günther Hackl
ao.Univ.-Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler
Mag. Alexander Hofmann
Mag. Dr. Wolfgang Höfle
Mag. Dr. Martin Jann
ao.Univ.-Prof. Mag. Dr. Sabine Kanduth-Kristen
Prof. Mag. Dr. Thomas Keppert
Mag. Richard Kohlhauser
Univ.-Prof. DDr. Georg Wilfried Kofler
Dr. Ralf Kronberger
Mag. Leopold Kühmayer
MMag. Dr. Andrea Lahodny-Karner
Univ.-Prof. Mag. Dr. Michael Lang
Prof. Dr. Gerhard Lehner
Dkfm. Dr. jur. Heinz Manfreda
Mag. Reinhard Rudolf Mayrhofer
Mag. Karl Muhr
Mag. Armin Obermayr
Mag. Eva Pernt
DDr. Hermann Peyrerl

Mag. Christoph Josef Plott
Dr. Thomas Pühringer
MMag. Ingrid Rattinger
Mag. Dr. jur. Jürgen Reiner
Mag. Dr. Roland Rief
Mag. Thomas Schmidt
Mag. Dr. Helmut Schuchter
Hon.Prof. Univ.-Doz. Mag. Dr. Reinhard Schwarz
Prof. Mag. Dr. Walter Schwarzinger
Dr. Wolfgang Seitz
Ing. Mag. Walter Stingl
Mag. Dr. Eugen Strimitzer
Mag. Thomas Strobach
Mag. Gottfried Maria Sulz
Univ.-Prof. Dr. Michael Tanzer
Univ.-Prof. Mag. Dr. Otto Taucher
MMag. Dr. jur. Verena Trenkwalder
Univ.-Prof. Mag. Dr. Michael Tumpel
Dr. Karl Wascher
Mag. Christine Weinzierl
Mag. Margit Widinski
Prof. Dr. Eberhard Wobisch
Mag. Gerhard Writzmann
Mag. Walter Zenkl
Mag. DDr. Hans Zöchling
Hofrat Univ.-Prof. Dr. Nikolaus Zorn