

Stellungnahme zum

Abgabenänderungsgesetz 2016

in der Fassung des Ministerialentwurfes vom 28. Oktober 2016

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

Sehr geehrte Damen und Herren,

zum Ministerialentwurf eines AbgÄG 2016 darf ich wie folgt Stellung nehmen:

I. Artikel 1: Änderung des EStG 1988

1 Ausweitung der Einkommensteuerpflicht auf Stipendien für Wissenschaft und Forschung ohne ertragsteuerbaren Leistungsaustausch nach § 3 und § 22 EStG des Entwurfs

Nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip der österreichischen Ertragsteuern (EStG und KStG) ist Steuergegenstand „... die am Markt realisierte Leistungsfähigkeit, also das Nutzenpotenzial, das der Steuerpflichtige durch Leistungen am Markt tatsächlich in Geld (geldwerte Vorteile) umgesetzt hat“.¹ Das Leistungsfähigkeitsprinzip ist ein Ordnungsprinzip der Einkommensteuer. Jede Abweichung von diesem Grundprinzip bedarf einer sachlichen Rechtfertigung (Art 7 B-VG).² Der Verwaltungsgerichtshof setzt dieses Prinzip folgerichtig um: Eine Einkommensteuerbarkeit setzt „eine Teilnahme am Wirtschaftsleben in Form eines Güter- oder Leistungsaustausches“ voraus.³ Erhalten Studierende Stipendien, damit sie studieren, Prüfungen absolvieren, Diplomarbeiten und Dissertationen zur Erlangung akademischer Grade verfassen, so sind die Stipendien in wirtschaftlicher Sicht (§ 21 BAO) ein Beitrag zum Unterhalt der Studierenden: Die Studierenden können sich so auf das Studium konzentrieren. Unterhaltsleistungen sind in Österreich nicht ertragsteuerbar. Es ist somit systematisch inkonsistent, Stipendien für den Lebensunterhalt der Studierenden zu besteuern. Das gilt auch für Stipendien zur Förderung von Diplomarbeiten, Dissertationen etc. Was dem Unterhalt während des Studiums dient, steht nach der Rechtsprechung des

¹ Beiser, Steuern¹⁴ (2016) Rz 6.

² Ständige Rechtsprechung des VfGH; siehe dazu Beiser, Steuern¹⁴ (2016) Rz 7 mit Nachweisen in Rechtsprechung und Schrifttum.

³ VwGH 16.12.2015, 2013/15/0150, ÖStZB 2016/23, 75.

Verwaltungsgerichtshofes nicht in einem ertragsteuerbaren Leistungsaustausch. Diese Rechtsprechung entspricht dem Steuergegenstand eines Markteinkommens im Sinn eines wechselseitigen Austausches von Leistung und Gegenleistung.

Wer das Glück hat, eine Anstellung in Wissenschaft oder Forschung mit Arbeiten zur Erlangung akademischer Grade verbinden zu können, hat das Privileg, bezahlte Arbeit mit einem Studium im eigenen Interesse ideal kombinieren zu können.

Stipendien zur Sicherung des Unterhalts während eines Studiums sollen dagegen eine Konzentration auf das Studium ermöglichen. Sollen Wissenschaft und Forschung durch Vergabe von Stipendien gefördert werden, so ist es zielgerecht, die Stipendien auf den Unterhaltsbedarf der Studierenden (und allfällige Sachmittel für bestimmte Forschungsprojekte) abzustimmen und so die begrenzten Mittel auf mehr Studierende zu verteilen statt die Hälfte der Stipendien durch Sozialversicherungsbeiträge und Steuern ins Budget zurückzuholen.

2 Abschreibungen für Gebäude im Betriebsvermögen - § 6 Z 2 lit d EStG

Nach § 6 Z 2 lit d EStG sind „*Abschreibungen auf den niedrigeren Teilwert*“ von Grundstücken „*vorrangig mit positiven Einkünften aus der Veräußerung oder Zuschreibung*“ zu verrechnen. Ein verbleibender Verlust „*darf nur zu 60 %*“ mit anderen Einkünften ausgeglichen oder als Verlustvortrag zum Ausgleich mit Gewinnen späterer Jahre vorgetragen werden.

Gesunkene Wiederbeschaffungskosten können eine **Teilwertabschreibung** nach § 201 UGB notwendig erscheinen lassen. Sinkende Baukosten sind jedoch selten.

Davon zu unterscheiden sind Abschreibungen für eine **außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung** nach § 8 Abs 4 EStG. „*Darunter fallen Wertverluste durch Beschädigung, Unfall, Brand, Bruch, Technologiesprünge, Mode- und Geschmackswandel. Gesunkene Wiederbeschaffungskosten (Preisverfall am Beschaffungsmarkt) sind nicht über eine außergewöhnliche AfA, sondern über Teilwertabschreibungen zu erfassen.*“⁴

Brennt zB ein Hotelgebäude ab, so komprimiert die dadurch ausgelöste außergewöhnliche technische AfA nach § 8 Abs 4 EStG die Normal-AfA der Restnutzungsdauer auf das Jahr des Wertverlustes auf Null Euro im Jahr des Brandes. Diese Totalabschreibung nach § 8 Abs 4 EStG muss sachlich (Art 7 B-VG) notwendig ebenso **zur Gänze als Betriebsausgabe**

⁴ Beiser, Steuern¹⁴ (2016) Rz 223.

abzugsfähig sein wie eine Normal-AfA: Der Brand hat das Gebäude und damit sämtliche stille Reserven im Gebäude vernichtet.

Hinzu kommt: Die von der Brandversicherung geleistete **Entschädigung** wird **zur Gänze als Betriebseinnahme** erfasst und kürzt nach § 12 EStG die abschreibbaren Neuerrichtungskosten.

Eine weitere Unsachlichkeit zeigt sich in der **unterschiedlichen Behandlung von Gebäuden im Betriebsvermögen und im Privatvermögen**: Brennt ein Mietgebäude im **Betriebsvermögen** ab, ist die Absetzung für diese außergewöhnliche technische Abnutzung nach der geplanten Novelle „*nur zu 60 %*“ ausgleichsfähig. Brennt dasselbe Mietgebäude im **Privatvermögen** ab, ist die Absetzung für diese außergewöhnliche technische Abnutzung dagegen voll abzugsfähig.

Ein Beispiel:

Ein Hotelgebäude mit einem Buchwert von 10 Mio Euro und einem Verkehrswert von 20 Mio Euro wird durch einen Brand zerstört. Im Jahr des Brandes wird der Buchwert des Gebäudes auf Null Euro abgeschrieben:

10 Mio Euro Absetzung für eine außergewöhnliche technische Abnutzung vermindern den Buchwert des Gebäudes auf Null Euro.

Der Verlust von 10 Mio Euro wird nach der vorgeschlagenen Neuregelung auf 6 Mio Euro gekürzt. Ein tatsächlicher Aufwand in Höhe von 4 Mio Euro wird aus den abzugsfähigen Betriebsausgaben ausgeschieden. Das **objektive Nettoprinzip** wird so schwerwiegend verletzt.

Zahlt die Feuerversicherung im Folgejahr 20 Mio Euro Ersatz für den Verkehrswert des durch Brand zerstörten Gebäudes, so kann der Abgabepflichtige (eine natürliche Person) nach § 12 EStG die Differenz zwischen dem Buchwert von 10 Mio Euro und der Entschädigung von 20 Mio Euro = 10 Mio Euro realisierte stille Reserven auf die Neubaukosten übertragen. Den Verlust aus dem Vorjahr kann der Abgabepflichtige nur in Höhe von 6 Mio Euro verrechnen. 4 Mio Euro werden als fiktiver (nachweislich nicht realisierter Gewinn) mit einem Grenzsteuersatz von 55 % besteuert. Das heißt: Obwohl der Unternehmer wirtschaftlich einen hohen Schaden erleidet, wird er mit über 2 Mio Euro Einkommensteuer auf einen tatsächlich nicht realisierten Gewinn belastet!

Die geplante Änderung hat somit weitreichende Auswirkungen: Das objektive Nettoprinzip wird verletzt. Eine sachliche Rechtfertigung für eine teilweise Nichtabzugsfähigkeit von außergewöhnlichen Schäden im Betriebsvermögen (wie zB durch Feuer, Hochwasser, Muren, Erdbeben etc) ist nicht ersichtlich. Es wird somit empfohlen, auf diese Änderung zu

verzichten und das objektive Nettoprinzip als Grundprinzip der Einkommensteuer zu wahren.⁵

3 § 16 Abs 1a UmgrStG

Die Einbringung von „*Kapitalanteilen im Sinne des § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG*“ gegen eine Gegenleistung in Form einer Gewährung von dem Wert des Einbringungsgegenstandes äquivalenten Anteilen an der übernehmenden Körperschaft sollte systemkonsistent auch dann nach § 16 Abs 1a UmgrStG begünstigt werden, soweit solche Anteile in außerhalb der EU ansässige Kapitalgesellschaften (EWR + Drittstaaten) eingebracht werden und mit dem Ansässigkeitsstaat ein DBA mit Amtshilfe besteht. Die geplante Neuregelung sollte also ergänzt werden:

1. um das Erfordernis einer **Wertäquivalenz** zwischen den eingebrachten Anteilen und den Anteilen, die dem Einbringenden als Gegenleistung gewährt werden; das sichert eine sachgerechte Abgrenzung der Steuerpflicht der stillen Reserven in den eingebrachten Anteilen an inländischen Kapitalgesellschaften gegenüber der Steuerfreiheit internationaler Schachtelbeteiligungen nach § 10 KStG.
2. durch die Ausweitung der Regeln des § 16 Abs 1a UmgrStG auf Einbringungen in Kapitalgesellschaften, die in **Drittstaaten** ansässig sind, soweit mit diesen Staaten eine **Amtshilfe** besteht.

4 Der Vorsteuerabzug nach § 12 UStG

Die Mindestschwelle von 10 % für einen Vorsteuerabzug gilt nach der Rechtsprechung des VwGH und des EuGH und nach Art 168a MwStSyst-RL nicht für Grundstücke und Gebäude: Wird ein Gebäude zB zu 3 % für Umsätze mit Vorsteuerabzug genutzt, so steht insoweit ein Vorsteuerabzug zu.⁶

Die Mindestschwelle von 10 % greift darüber hinaus nur bei einer Privatnutzung von mehr als 90 %. Eine andere nichtunternehmerische Nutzung schließt dagegen einen Vorsteuerabzug nicht aus: Werden zB von einer Gemeinde Geräte zur Schneeräumung zu 97 % hoheitlich zur Räumung von Gemeindestraßen verwendet und zu 3 % für entgeltliche

⁵ Beiser, Steuern¹⁴ (2016) Rz 11.

⁶ Beiser, Steuern¹⁴ (2016) Rz 566 ff.

Schneeräumungen auf Privatstraßen, so steht der Gemeinde ein Vorsteuerabzug in Höhe der unternehmerischen Nutzungsquote von 3 % zu.⁷

Der derzeitige Gesetzeswortlaut des § 12 UStG widerspricht somit dem Unionsrecht und führt die Rechtsanwender in die Irre. Das widerspricht dem Rechtsstaatsprinzip: In einem Rechtsstaat dürfen Abgabepflichtige auf das Gesetz vertrauen (Art 18 B-VG).

Folgende Änderungen werden empfohlen:

1. § 12 Abs 2 Z 1 UStG wird nach lit a und b ergänzt:
„Die Mindestschwelle von 10 % gilt nur, soweit Leistungsbezüge zu mehr als 90 % privat genutzt werden, jedoch nicht für andere unternehmensfremde Verwendungen wie zB für die Hoheitsverwaltung.“
2. Zur Umsetzung des Art 168a MwStSyst-RL wird in § 12 Abs 2 Z 1 UStG folgende litera c angefügt:
„c) Vorsteuerabzug für Grundstücke (Grund und Gebäude):
Für Grundstücke ist ein Vorsteuerabzug zulässig, soweit sie für Umsätze mit Vorsteuerabzug (das sind steuerpflichtige und echt befreite Umsätze) genutzt werden. Werden Grundstücke zunächst unternehmensfremd (zB für private oder hoheitliche Zwecke) verwendet und später für Umsätze mit Vorsteuerabzug genutzt, so ist insoweit eine Vorsteuerberichtigung nach § 12 Abs 10 durchzuführen.“
3. § 12 Abs 3 Z 4 und § 3a Abs 1a letzter Satz UStG 1994 entfallen.

5 Mineralölsteuergesetz 1995

Die Befreiung der gewerblichen Luftfahrt ist in Art 14 der Energiesteuerrichtlinie der EU (2003/96/EG) vorgegeben. Um eine unionsrechtskonforme Umsetzung zu gewährleisten, ist in § 4 Abs 1 Z 1 das Wort „unmittelbar“ zu streichen: Auch Überstellungs-, Wartungs- und Einweisungsflüge der gewerblichen Luftfahrt dienen der gewerblichen Luftfahrt und sind somit zu befreien.

Die Luftfahrt für behördliche/hoheitliche Zwecke ist nach Art 14 der Energiesteuerrichtlinie ebenso wie die gewerbliche Luftfahrt von der Mineralölsteuer zu befreien. Flüge für

⁷ EuGH 15.9.2016, C-400/15 *Landkreis Potsdam-Mittelmark*.

militärische Zwecke sind somit ebenso zu befreien wie Flüge der Polizei zur Verkehrsüberwachung, Rettung oder anderer behördlicher Zwecke. Ein Freischein ist somit auch dann auszustellen, soweit ein Treibstofflager sowohl für die gewerbliche Luftfahrt als auch für hoheitliche Zwecke verwendet wird. Es wäre ökonomisch widersinnig, eine gemischte Nutzung für Zwecke der gewerblichen Luftfahrt einerseits und hoheitliche Zwecke andererseits durch einen Ausschluss einer Erteilung eines Freischeines zu besteuern.

Wer als Unternehmer im Sinn des § 2 UStG marktkonform leistet, sich als gewerblicher Luftfahrtunternehmer also marktkonform verhält (marktkonformes Leistungsangebot zu marktkonformen Entgelten), ist auch im Sinn der Energiesteuerrichtlinie der EU als gewerblicher Luftfahrtunternehmer anzuerkennen. Ob ertragsteuerrechtlich Gewinne oder Verluste erzielt werden, ist insofern irrelevant. Eine Verquickung von ertragsteuerrechtlichen Erfolgsprognosen mit der Mineralölsteuerbefreiung ist systematisch inkonsistent und unionsrechtswidrig. § 4 Abs 3 der geplanten Novelle hat somit zu entfallen.

Mit freundlichen Grüßen

Reinhold Beiser

Innsbruck, 4. November 2016