



BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN  
Abteilung VI/6 Einkommen- und  
Körperschaftsteuer  
z.H. Hr. Mag. Dr. Andrei Bodis

Johannesgasse 5  
1010 Wien

Unser Zeichen 604/16

Sachbearbeiter Mag. Goldhahn/EM

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 11. März 2016

**Stellungnahme zur BMF Info zu den ertragssteuerlichen Änderungen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Grundstücken sowie zu sonstigen ertragsteuerlichen Änderungen durch das Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015 (BMF-Info StRefG 2015/2016)**

Sehr geehrter Herr Dr. Bodis,

die Kammer der Wirtschaftstreuhänder dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zur BMF-Info zu den ertragssteuerlichen Änderungen im Zusammenhang mit der Besteuerung von Grundstücken sowie zu sonstigen ertragsteuerlichen Änderungen durch das Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015 (BMF-Info StRefG 2015/2016)

## **Stellungnahme**

### **Zu 1. Änderungen betreffend Gebäudeabschreibungen**

#### **Zu 1.1.2. Änderung des Abschreibungssatzes**

Die Änderung des Abschreibungssatzes gem. § 8 Abs. 1 EStG erfordert überaus komplexe Berechnungen, wenn auf ein Gebäude nachträgliche Herstellungsaufwendungen aktiviert werden (Beispiel 2). Die hierbei vorgenommene isolierte Betrachtung einzelner Komponenten eines *einheitlichen* Wirtschaftsgutes steht uE mit dem **Einzelbewertungsgrundsatz** in Widerspruch.

Das Gebäude stellt ein **einheitliches Wirtschaftsgut** dar, für dessen Nutzenminderung ohne besonderen Nachweis ein vorgegebener AfA-Satz gilt. Änderungen bei den pauschalen AfA-Sätzen wurden in der Vergangenheit dergestalt berücksichtigt, dass der neue AfA-Satz auf die historische Bemessungsgrundlage angewandt wird. Die Restnutzungsdauer wird dabei implizit durch Division des Restbuchwertes durch den ermittelten AfA-Betrag ermittelt.

Werden **nachträgliche Herstellungsaufwendungen** auf ein bestehendes Gebäude aktiviert, ist zu überprüfen, ob hierdurch eine **Änderung der Nutzungsdauer** bewirkt wird. Eine unveränderte Nutzungsdauer wird i.d.R. dann unterstellt, wenn die nachträglichen Herstellungskosten betragsmäßig dem Restbuchwert untergeordnet sind. Der aktivierungspflichtige Herstellungsaufwand bildet jedoch keine eigene, separat abzuschreibende Komponente, sondern erhöht das vorhandene Abschreibungspotenzial des Gebäudes und teilt somit auch nachfolgend sein Schicksal.

*Beispiel 2:*

*Im Jahr 2011 fallen nachträgliche Herstellungskosten iHv 100.000 Euro an, die auf den vorhandenen Restbuchwert von 450.000 Euro (Beispiel 2a) bzw. 425.000 Euro (Beispiel 2b) aufgeschlagen werden; hierdurch kommt es nicht zu einer Änderung der Restnutzungsdauer von 45 Jahren (2a) oder 28,33 Jahren (2b).*

*In 2a wird der Restbuchwert von nunmehr 550.000 ab 2011 über die Restnutzungsdauer von 45 Jahren abgeschrieben, was zu einer jährlichen AfA von 12.222,22 Euro führt.*

Im Jahr 2016 ist eine Änderung des pauschalen AfA-Satzes von bisher 2 % auf 2,5 % zu berücksichtigen. Die historische AfA-Bemessungsgrundlage beläuft sich im angegebenen Beispiel auf 600.000 Euro. Dass ein Teil davon - nämlich 100.000 Euro – erst zu einem späteren Zeitpunkt angefallen ist, hat auf die **Nutzungsdauer des Gebäudes** keine Auswirkungen gezeigt und muss **konsequenterweise** auch im Zuge der **neu festzusetzenden Restnutzungsdauer** ausgeblendet werden.

*Die AfA-Bemessungsgrundlage iHv 600.000 Euro wird ab 2016 mit einem AfA-Satz von 2,5 % verknüpft, was zu einer jährlichen AfA iHv 15.000 Euro führt. Die Division des Restbuchwertes von 488.888,89 Euro (= 550.000 – [5\*12.222,22]) durch die AfA von 15.000 Euro ergibt eine Restnutzungsdauer von 32,59 Jahre.*

*Analog ist in 2b vorzugehen: Der Restbuchwert (inkl. Herstellungskosten) iHv 525.000 Euro wird ab 2011 über die Restnutzungsdauer von 28,33 Jahre verteilt, was zu einer jährlichen AfA von 18.529,43 Euro führt. Ab 2016 beläuft sich die AfA auf 15.000 Euro. In Kombination mit dem 2016 vorhandenen Restbuchwert von 432.352,94 Euro (= 525.000 – [5\*18.529,43]) ergibt sich eine neue Restnutzungsdauer von 28,82 Jahren.*

Die Ausführungen des BMF unterstellen im Beispiel 2 eine isolierte Betrachtung einzelner Komponenten eines einheitlichen Wirtschaftsgutes. Die Implementierung einer komponentenbezogenen AfA scheint nicht Absicht des Gesetzgebers zu sein, wenn er pauschale

AfA-Sätze verankert. Sie würde außerdem zu einer massiven Erhöhung der Komplexität und zusätzlichen Problemen bei der EDV-mäßigen Implementierung führen.

Die Berechnungen in Beispiel 2 zeigen einen überaus hohen Komplexitätsgrad, der bei Vorliegen zeitlich verschiedener Herstellungsaufwendungen ansteigt und einer intendierten **Steuervereinfachung** zweifelsohne entgegen steht.

In Beispiel 3 ist kein Änderungsbedarf gegeben: Die durchgeführten Herstellungsaufwendungen im Jahr 2006 führen zur Festlegung einer neuen Nutzungsdauer. Die zu diesem Zeitpunkt relevante historische Bemessungsgrundlage von 130.000 Euro (3a) bzw. 110.000 Euro (3b) bildet nachfolgend in 2016 die Basis für die Anwendung des geänderten AfA-Satzes.

### **Zur Änderung des Höchst-Abschreibungssatzes möchte der Fachsenat zusätzlich anmerken:**

*Der Entwurf sieht vor: „Im Falle einer Änderung des Abschreibungssatzes (statt bisher 2 % oder 3 %) **ist** der neue Abschreibungssatz von 2,5 % (bzw. 1,5 %) auf die ursprüngliche Bemessungsgrundlage (insb. Anschaffungskosten bzw. Herstellungskosten) anzuwenden.“*

Gemäß § 8 Abs. 1 EStG idF StRefG 2015/16 beträgt die Afa von den Anschaffungs- oder Herstellungskosten jedoch **bis zu** 2,5 %.

Hat der Steuerpflichtige in der Vergangenheit eine Afa von 3 % geltend gemacht (und diese nicht durch ein Gutachten über die Nutzungsdauer nachgewiesen), dann ist dieser Afa-Satz zwingend von 3 % auf 2,5 % umzustellen.

Anders ist es zu beurteilen, wenn der Steuerpflichtige in der Vergangenheit eine Afa von zB 2 % geltend gemacht hat. Der Gesetzgeber sieht eine Afa **bis zu** 2,5 % vor. Demnach hat der Steuerpflichtige hier das **Wahlrecht**, die bisherige Afa fortzuführen oder auf 2,5 % umzustellen.

Gleichlautend auch Rz 3143 EStR:

*„Ändern sich die Nutzungsverhältnisse nicht grundlegend, kann der Abgabepflichtige nur bei Inbetriebnahme eine kürzere Nutzungsdauer nachweisen oder **innerhalb der in § 8 Abs. 1 EStG 1988 angeführten Höchstgrenzen wählen**.“*

Wir regen an, in der BMF-Info dieses Wahlrecht zur Beibehaltung einer längeren Nutzungsdauer klarzustellen.

### **Zu 1.1.3. Betriebliche Nutzung und Überlassung für Wohnzwecke**

Die Ausführungen zur betrieblichen Mischnutzung und zum Ansatz verschiedener AfA-Sätze für ein Gebäude sind **vollinhaltlich abzulehnen**. Dies ist wie folgt zu begründen (vgl. *Kanduth-Kristen*, AfA-Sätze für betrieblich genutzte Gebäude ab 1.1.2016, taxlex 2016, 40 f):

§ 8 Abs. 1 idF des StRefG 2015/2016 stellt textlich auf die Absetzung für Abnutzung für das **gesamte** Gebäude ab. Die vor Inkrafttreten des StRefG 2015/2016 gesetzlich verankerte Formulierung, wonach die AfA-Sätze zur Anwendung kommen, „soweit“ die Gebäude dem jeweiligen betrieblichen Zweck dienen, ist entfallen. Nach dem **Grundsatz der Einheitlichkeit der AfA** ist der Ansatz verschiedener AfA-Sätze für verschieden schnell abnutzbare Teile eines einheitlichen Wirtschaftsgutes **nicht zulässig**. Dieser Grundsatz ist vor allem bei Gebäuden und deren Bestandteilen von Bedeutung, denn eine gesonderte Behandlung für Zwecke der AfA kommt **nur für selbständig bewertbare Wirtschaftsgüter** in Betracht. Wird daher nach Inkrafttreten des StRefG 2015/2016 ein Betriebsgebäude gleichzeitig für Wohnzwecke überlassen und anderweitig für betriebliche Zwecke desselben Betriebs genutzt, kommt ein Ansatz mehrerer AfA-Sätze entsprechend den Nutzungsausmaßen uE nicht in Betracht. Die Bildung eines AfA-Mischsatzes ist ebenso nicht zulässig. UE geht § 8 Abs. 1 erster Satz EStG als Grundregel im Falle einer Mischnutzung der Regelung des § 8 Abs. 1 zweiter Satz EStG vor. § 8 Abs. 1 zweiter Satz EStG spricht von „für Wohnzwecke überlassenen Gebäuden“.

**Wird nicht das gesamte Gebäude für Wohnzwecke überlassen, sondern nur Teile von weniger als 50 %, ist die Ausnahmeregel dem Wortlaut nach nicht anwendbar.**

Dies kann einerseits mit dem Wegfall der Wortfolge „soweit...dienen“ und andererseits damit begründet werden, dass andere Bestimmungen (zB § 24 Abs. 6 EStG) bei Mischnutzungen ausdrücklich auf „**Gebäudeteile**“ abstellen. Wird ein Gebäude (100 % BV) daher beispielsweise zu 60 % unmittelbar für betriebliche Zwecke genutzt und zu 40 % für Wohnzwecke (zB für betriebszugehörige Arbeitnehmer) überlassen beträgt der AfA-Satz (**einheitlich**) 2,5 %.

Wir regen daher an, die Ausführungen in Punkt 1.1.3. umfassend zu überarbeiten, um dem Grundsatz der Einheitlichkeit der AfA Rechnung zu tragen.

### **Zu 1.2.3. Anpassung des Aufteilungsverhältnisses bei bereits vermieteten Gebäuden ab 2016**

Wir bitten um eine weitere Erläuterung der Nachweisführung für den Fall der „Nichtbeanstandung“ (zB Nachweis der übermittelten Unterlagen ist ausreichend als Beweis für die Überprüfung) bei den sonstigen abgabenbehördlichen Prüfungsmaßnahmen (Ergänzungsvorbehalte, Nachschauen etc.).

### **Zu 1.2.4. Auswirkungen des geänderten Aufteilungsverhältnisses auf die Liebhaberei**

Da nun gesetzlich ein Aufteilungsverhältnis von 40 % Grundanteil und 60 % Gebäudeanteil festgelegt wird (bzw. das Verhältnis lt. VO), welches auch auf bereits vor dem 01.01.2016 bestehende Vermietungen anzuwenden ist, gibt es nach Ansicht des Fachsenats keine sachliche Rechtfertigung für die unterschiedliche Behandlung von bestehenden Prognoserechnungen mit neuen Prognoserechnungen.

Daher sind nach Ansicht des Fachsenats auch bestehende Prognoserechnungen, welche von einem neuen Aufteilungsverhältnis betroffen sind, auf Antrag des Abgabepflichtigen angepasst werden können.

### **Zu 2.1. - Inflationsabschlag**

Wir regen zusätzliche Ausführungen zur Veräußerung bei abweichendem Wirtschaftsjahr im Hinblick auf das Zufluss-Abfluss-Prinzip an.

#### **Zu 2.2.1. Allgemeines**

Der Fachsenat ersucht um folgende klarstellende Formulierung:

„Der besondere Steuersatz für Einkünfte aus betrieblichen und privaten Grundstücksveräußerungen ... . Steuerpflichtige mit einem abweichenden Wirtschaftsjahr haben bei Veräußerungen von Grundstücken **aus** dem Betriebsvermögen, deren Vertrag vor dem 1. Jänner 2016 abgeschlossen wurde, noch ...“

#### **Zu 2.2.2. „Abzugsverbot gemäß § 20 Abs. 2 EStG 1988“**

Der Fachsenat ersucht, im letzten Satz des ersten Absatzes die Wortfolge „in diesen Fällen“ zu streichen, da ihre Bedeutung dem Fachsenat nicht erkenntlich ist, oder diese Fälle entsprechend auszuführen.

Der Fachsenat ersucht um folgende klarstellende Ergänzung: „... kommt wie bisher nicht in Betracht, weil das in § 12 Abs. 2 KStG 1988 geregelte körperschaftsteuerliche Abzugsverbot ...“

Weiters sollte der letzte Klammerausdruck in einen eigenen Halbsatz überführt werden und klar ausgeführt werden, dass das körperschaftsteuerliche Abzugsverbot nicht für § 7/3-Körperschaften gilt.

Der Fachsenat für Steuerrecht vertritt die Ansicht, dass aus verfassungsrechtlichen bzw. anderen sachlichen Gründen eine gesetzliche Änderung des § 12 Abs. 2 KStG 1988 zweckmäßig bzw. notwendig wäre, um bei einer Antragsveranlagung für alle Körperschaften den Abzug von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten sicherzustellen.

#### **Zu 2.2.3. Änderung in der Veranlagung betreffend Körperschaften ...**

Der Fachsenat ersucht um Klarstellung, ob bei Einbehaltung von 30 % ImmoESt für nicht unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften anstelle der Veranlagung der steuerabzugspflichtigen

Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen zum Körperschaftsteuertarif auch die Anwendung des § 240 BAO in Frage kommt.

### Zu 2.3. Verlustausgleich

Nach Ansicht des BMF gehen offene 15-tel-Beträge nicht auf einen Rechtsnachfolger über. Im Hinblick auf die Judikatur des VwGH zur Vererbung von Betrieben mit Verlustvorträgen erscheint es nach Ansicht des Fachsenats für Steuerrecht sachgerecht, offene 15-tel-Beträge zumindest auf Erben von Liegenschaften des Erblassers mit Einkünften aus V+V übergehen zu lassen.

#### Zu 3.1.1.1. Zufluss-/Abflussprinzip

Der erste Absatz sollte klarstellend wie folgt beginnen:

„Der neue besondere Steuersatz kommt **bei Geltung des Zufluss-/Abflussprinzips unabhängig von der Einkunftsart** erstmals für Zuflüsse...“

**Im ersten Absatz** sollte uE klarstellend ein Klammerausdruck angefügt werden, bspw. „**(für KEST-pflichtige Einkünfte siehe jedoch Punkt 3.1.3.)**“, womit auf diese Sonderregelungen verwiesen wird, andernfalls das Verhältnis der Punkt 3.1.1. zu 3.1.3 unklar wäre.

Der Fachsenat ersucht im zweiten Absatz um folgende Ergänzung:

„Allerdings bestehen **sowohl im betrieblichen als auch privaten Bereich** keine Bedenken, ...“.

Weiters ersucht der Fachsenat um Ankündigung, dass in den Einkommensteuererklärungen 2016ff eine entsprechende KZ vorgesehen werden wird.

Zum Zuflussprinzip ist anzumerken, dass die Nichtabgrenzung der Einkünfte von Zeiträumen vor dem 1. 1. 2016 dazu führt, dass zB bei **langfristigen Nullkuponanleihen** auf die Einkünfte der besondere Steuersatz von 27,5 % angewendet wird, obwohl diese in Zeiträumen erwirtschaftet wurden, in welchen der 25%ige Satz relevant war. Solche langfristigen Nullkuponanleihen sind durchaus praxisrelevant und haben Laufzeiten von mehreren Jahren / einigen Dekaden. Eine Anwendung des 27,5%igen Steuersatzes führt in diesem Falle zu einer rückwirkenden Änderung des Steuerrechtes zu Ungunsten des Steuerpflichtigen. Wenngleich dies im Zuge des KEST-Abzuges noch als Vereinfachung für die abzugsverpflichtete Stelle gesehen werden kann, so ist ein finales Abgrenzungsverbot nicht gerechtfertigt. Eine Korrektur der übermäßigen Besteuerung sollte daher im Wege der Veranlagung ermöglicht werden.

Gemäß § 124 b Z 281 gilt für die Anwendung des neuen 27,5%igen Sondersatzes: "[...] § 27a Abs. 1, 4 und 5 [...] in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. 163/2015 sind ab dem 1. Jänner 2016 anzuwenden." Selbst aus dieser Regelung kann die Ansicht des BMF im Zusammenhang mit Nullkuponanleihen, dass nicht abgegrenzt werden darf, nicht abgeleitet werden.

Wenn sich - entgegen unserer Ansicht - die Nichtabgrenzung der Einkünfte aus dem Gesetz ableiten ließe, ergäbe sich eine mögliche Verfassungswidrigkeit.

### **Zu 3.1.1.3. Betriebsvermögensvergleich bei abweichendem Wirtschaftsjahr:**

UE geht aus dem Text nicht klar hervor, welche Anwendungsfälle hier betroffen sein sollen. Wir ersuchen, hier anhand von Beispielen den Anwendungsbereich klarer darzulegen.

Insbesondere für ausländische Kapitalerträge, die mangels inländischem Abzugsverpflichteten nicht dem KEST-Abzug unterliegen, könnte bereits der 1. Satz relevant sein, wodurch für diese Einkünfte bereits der neue besondere Steuersatz iHv 27,5 % zur Anwendung kommt, wenn diese während des Wirtschaftsjahres 2015/2016 zufließen. Dies gilt vermutlich selbst dann, wenn bspw. der Beschluss der Ausschüttung bei einer ausländischen Dividende noch im Kalenderjahr 2015 – im Extremfall sogar vor der Gesetzesänderung – gefasst wurde. Der Fachsenat überlegt zu prüfen, ob aus Vereinfachungsgründen und Gründen der Gleichbehandlung auch für derartige Einkünfte auf den Zeitpunkt der Realisierung - also vor oder nach dem Jahreswechsel – abgestellt werden sollte.

Gleiches gilt für Zinsen aus Forderungswertpapieren, die in einem ausländischen Depot gehalten werden und deren Zinszahlung im Wirtschaftsjahr 2015/2016 gegebenenfalls auch vor der Gesetzesänderung erfolgt, wodurch nach dem derzeitigen Entwurf bedenklicherweise auch Zinszahlungen vor dem 1.1.2016 bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr vom 27,5%igen Steuersatz erfasst wären.

Der 2. Satz bezieht sich auf die Sonderregel zu den Einkünften aus der Veräußerung oder sonstigen Realisierung von Wirtschaftsgütern und Derivaten. Hier sollte uE ergänzend klarstellt werden, ob der Übergang des wirtschaftlichen Eigentums vor dem 1. Jänner 2016 oder der Abschluss des Veräußerungsgeschäftes für die Anwendung des besonderen Steuersatzes iHv 25 % entscheidend ist.

Der Fachsenat regt an, den 4.Satz (KESt-Abzug) aus systematischen Gründen in einen eigenen Absatz zu verschieben und ergänzend in Klammer auf die Ausführungen in 3.1.3. zur Kapitalertragsteuer verweisen.

### **Zu 3.1.3. Kapitalertragsteuer**

#### **1. Teilstrich**

Das BMF geht im vorliegenden Entwurf uE von der bisherigen, in Vorträgen vertretenen Ansicht ab: Angekündigt war, dass ausschließlich der Beschlusszeitpunkt – uE unabhängig von der Fälligkeit – maßgeblich sein sollte. Der Fachsenat ersucht um Überprüfung, ob letztere Regel zur Vermeidung von Härten bei eindeutig im Jahr 2015 gefassten Gewinnverteilungsbeschlüssen aus Vereinfachungsgründen nicht doch Anwendung finden kann, selbst wenn eine spätere Fälligkeit vereinbart wurde („Es bestehen keine Bedenken, ...“).

Der Verweis § 5 Z 3 KStG ist wohl durch § 5 Z 11 KStG 1988 zu ersetzen.

### **letzter Teilstrich**

Der allerletzte Aufzählungspunkt „in allen anderen Fällen am 31. Dezember eines jeden Jahres.“ gehört offenbar noch zur Auflistung der Zeitpunkte hinsichtlich der ausschüttungsgleichen Erträgen aus Investmentfonds (vorletzter BP) und soll offensichtlich kein allgemeiner „Auffangtatbestand“ für Einkünfte aus Kapitalvermögen sein (dh er wäre einzurücken).

### **Zu 3.2. Gewinnfreibetrag**

Die Ansicht des BMF betreffend Gewinnfreibetrag und Registrierkassen ist nach Ansicht des Fachsenats für Steuerrecht als dem Gesetz entsprechend zu begrüßen.

### **Formelles:**

Generell: Fehlende Einheitlichkeit der Darstellung (zB ein oder zwei Kommastellen; periodische Zahlen eventuell mit einem Punkt auf der letzten Zahl versehen).

1.1.2. Beispiel 2, Ad a), letzte Zeile vor der Grafik: „15.277,78 Euro“ anstatt „15.277,80 Euro“.

1.1.2. Beispiel 2, Ad b), erster Absatz, vorletzte Zeile: „18.529,41 Euro“ anstatt „18.529,40 Euro“.

1.1.2. Beispiel 2, Ad b), erster Absatz, vierletzte Zeile: fehlender Beistrich (sinnstörend) nach „entspricht“.

1.1.2. Beispiel 2, Ad b), zweiter Absatz, viert- und sechstletzte Zeile vor der Grafik: jeweils fehlender Beistrich (sinnstörend) nach „entspricht“.

1.1.3. Beispiele Nutzungsart bei Kellerabteilen, letzter Absatz: sinnstörend gesetzter Beistrich nach „Nutzung“.

1.2.3. Beispiel, erster Absatz, letzte Zeile: Die Eckklammern sind mathematisch nicht erforderlich und damit überflüssig.

2.2.3. viertletzter Satz: fehlender Beistrich nach „§ 30a Abs. 2 EStG 1988“.



Wir ersuchen höflichst, unsere Vorschläge bzw. Anregungen zu berücksichtigen und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

LP MMag.Dr.iur. Verena Trenkwalder LL.M. e.h  
(Vorsitzender des Fachsenats für Steuerrecht)

Dr. Gerald Klement e.h.  
(Kammerdirektor)

**Referenten:**

Ao.Univ.-Prof. Mag. Dr. Gudrun Fritz-Schmied

Mag. Karin Fuhrmann

Mag. David Gloser

Prof. Dr. Günther Hackl

Univ. Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler

Mag. Bernd Hofmann

Mag. Dr. Martin Jann

Univ.-Prof. Mag. Dr. Sabine Kanduth-Kristen; LL.M.

MMag. Dr. Peter Pülzl, LL.M.

Mag. Hannes Rasner

Mag. Thomas Strobach

Mag. Gottfried Sulz