

An das
Bundesministerium für Finanzen
Johannesgasse 5
1010 Wien

Wien, am 26.8.2022
GZ: 371/22

Geschäftszahl: 2022-0.509.395

Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988 geändert wird (Teuerungs-Entlastungspaket II), Progressionsberichtsverordnung (PBV);

Begutachtungsverfahren

Sehr geehrte Damen und Herren!

Mit Schreiben vom 15. Juli 2022, bei der Österreichischen Notariatskammer am selben Tag eingelangt, hat das Bundesministerium für Finanzen den Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988 geändert wird (Teuerungs-Entlastungspaket II), übermittelt und ersucht, dazu bis 26. August 2022 eine Stellungnahme abzugeben.

Die Österreichische Notariatskammer bedankt sich für die Möglichkeit, sich zum vorliegenden Entwurf äußern zu können, und erlaubt sich, nachstehende

Stellungnahme

abzugeben:

Wenngleich für das Notariat als solches bloß geringfügige Auswirkungen erkennbar sind, macht die ÖNK aufgrund der besonderen Bedeutung für die Allgemeinheit der beabsichtigten Änderungen von der eingeräumten Möglichkeit hiermit Gebrauch, indem sie binnen offener Frist gegenständliche Stellungnahme abgibt und deren Berücksichtigung im Gesetzwerdungsprozess anregt.

1. Zur Analyse:

Der Entwurf ist erkennbar vom Bemühen getragen, auf die besonders hohen Inflationsraten der letzten Monate zu reagieren. Tatsächlich besteht durch die Inflation die Gefahr der steuerlichen Mehrbelastung der Steuerpflichtigen über deren Leistungsfähigkeit hinaus. Der gegenständliche Entwurf versucht,

Österreichische Notariatskammer

Landesgerichtsstraße 20, 1010 Wien, Telefon +43 1 40245090, Telefax +43 1 4024509100, kammer@notar.or.at, www.notar.at

Der Informationspflicht laut Datenschutz-Grundverordnung wird mit folgender Datenschutzerklärung (www.notar.at/oenk-dse) entsprochen.
Bei Bedarf ist auch eine postalische Übermittlung möglich.

dieser Gefahr durch eine Inflationsanpassung des Tarifs zu begegnen; hierdurch soll die kalte Progression abgefedert und die Kaufkraft gefördert werden.

Die ÖNK hält dieses Bestreben – vor allem aus dem Blickwinkel der beabsichtigten Stärkung des Wirtschaftsstandorts - für gut, richtig und wichtig, hegt jedoch in mancher Hinsicht Zweifel, ob die im Entwurf vorgesehenen Mittel für die verfolgten Ziele geeignet sind; andererseits dürften auch die Auswirkungen langfristig kaum abschätzbar sein¹). Zudem bestehen bisweilen auch verfassungsrechtliche Bedenken.

2. Zur Analyse im Einzelnen:

2.1. Zur Notwendigkeit des teilweisen Abgehens vom starren Nominalwertprinzip

Schon bisher war das Ertragsteuerrecht vom Gebot der gleichmäßigen Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit der einzelnen Steuerpflichtigen determiniert. Das Leistungsfähigkeitsprinzip knüpft an reale Werte an.

Mit dem Leistungsfähigkeitsprinzip stand die bisherige Besteuerung nach dem Nominalwertprinzip in einem gewissen Spannungsverhältnis; nur in Zeiten absoluter Geldwertstabilität führte die Besteuerung nach dem Nominalwertprinzip zu einer Besteuerung nach Maßgabe der tatsächlichen Leistungsfähigkeit. Unter dieser Prämisse war die bisherige Besteuerung auf Basis des starren Nominalwertprinzips wohl nur unter Verweis auf Praktikabilitätsabwägungen und aus steuertechnischen Gründen zu rechtfertigen.

In Zeiten zunehmender Geldentwertung droht das starre Festhalten am Nominalwertprinzip auch bloß nominelle Vermögenszuwächse steuerlich zu erfassen; soweit vom Nominalwertprinzip zugunsten des Leistungsfähigkeitsprinzips abgegangen werden soll, trifft der Entwurf und die hinter dem Entwurf stehende Intention bei der ÖNK auf uneingeschränkte Zustimmung.

Das starre Festhalten am Nominalwertprinzip würde – neben der Vernichtung von Kaufkraft – wohl zwangsläufig zu einer Besteuerung von Scheingewinnen, konkret einer Besteuerung der Substanz und nicht des Vermögenszuwachses führen; die (drohende) Besteuerung von Scheingewinnen steht (und stand schon bisher) in Widerspruch zur Besteuerung nach der – nach Ansicht der ÖNK höherrangigen - individuellen Leistungsfähigkeit.

¹ Zur Vermeidung von Wiederholungen wird an dieser Stelle auf die entsprechende Textstelle des Vorblattes (Seite 5 von 12) verwiesen.

Dieser Befund trifft allerdings auch auf den im Entwurf von der Inflationsanpassung ausgenommenen Spitzensteuersatz zu; ob diese Ausnahme aus dem Blickwinkel des Gleichheitssatzes einer verfassungsrechtlichen Prüfung standhält, wird im Streitfall der Verfassungsgerichtshof zu prüfen haben.

Ein (teilweises) Abgehen vom Nominalwertprinzip im Einkommensteuerrecht erscheint notwendig; eine Reaktion auf die hohen Inflationsraten der letzten Monate, besonders im Jahr 2022, sind ein Gebot der Stunde. Vor diesem Hintergrund mutet es doch einigermäßen merkwürdig an, dass die Inflationsanpassung erst im Jahr 2023 steuerwirksam werden soll.

Freilich sollte jeder Eingriff in das bestehende, bewährte und im Wesentlichen gut funktionierende Steuersystem vor dem Hintergrund möglicher Auswirkungen auf den Staatshaushalt nur mit größtmöglicher Vorsicht vorgenommen werden; die Gefahren einer nur bedingt vorhersehbaren Budgetlücke zur Finanzierung der stabilen Staatsausgaben mahnen zur Vorsicht. Prominente Stimmen in der steuerrechtlichen Literatur warnen etwa davor, dass die Inflationsbereinigung der Einkünfteermittlung durch Verwendung von Indexwerten unter Praktikabilitäts Gesichtspunkten abzulehnen sei und unabsehbare Auswirkungen auf das gesamte Wirtschaftssystem habe²). Dies vorausgeschickt, hält die ÖNK aufgrund der Unmöglichkeit der Vorhersehbarkeit der Geldwertentwicklung anstelle der angedachten internen Evaluierung im Jahr 2025 eine zeitliche Befristung des Gesetzes für konsistenter.

Auch folgender Aspekt sollte in der Gesetzwerdungsphase noch Berücksichtigung finden: die Europäische Zentralbank hält dauerhaft das Erreichen einer Inflation von 2 % für volkswirtschaftlich günstig³). Auch bislang gab es regelmäßig derartige, vergleichsweise niedrige Inflationsraten von mehr oder weniger 2 %, die steuerlich nicht berücksichtigt wurden; unter diesem Aspekt stellt sich naturgemäß die (rechtspolitische) Frage, ob die in § 33a Abs. 2 EStG vorgesehene Legaldefinition nicht eine derartige 2 %-Schwelle berücksichtigen sollte, um der Geldpolitik der EZB und der Gleichmäßigkeit der bisherigen Besteuerung ausreichend Rechnung zu tragen. Bis zu einem gewissen Ausmaß wirkt die Verteilung der Inflationslast zwischen Fiskus und Steuerpflichtigen *prima facie* ökonomisch sinnvoller und - gemessen am bisherigen System – harmonischer.

2.2. Automatische Tarifieranpassung § 33a (4) und zusätzliche Abgeltung § 33a (5) und (6)

² Lang in Tipke/Lang²⁰, Steuerrecht § 9 Rz. 57 mwN.

³ Vgl. die Pressemitteilung der Europäischen Zentralbank über Geldpolitische Beschlüsse vom 21. Juli 2022, kundgemacht unter <https://www.ecb.europa.eu/press/pr/date/2022/html/ecb.mp220721~53e5bdd317.de.html>.

Während die automatische Tarifierpassung dem Leser verständlich und leicht administrierbar erscheint, ist die in den folgenden Absätzen 5 und 6 vorgesehene Regelung nicht ohne weiteres verständlich.

Der Grund für die Differenzierung dürfte – so die Mutmaßung der ÖNK - in einer beabsichtigten unterschiedlichen Zielsetzung bestehen: offenbar ist die in Absatz 4 vorgesehene automatische Tarifierpassung als (negative) Fiskalnorm gedacht, währenddessen es sich bei Absatz 5 um eine Norm mit nicht-fiskalischer Zielsetzung handeln sollte^{4,5}). Anders lässt sich eine derart weitgehende Übertragung von Befugnissen von der Legislative an die Bundesregierung nicht deuten⁶). Ob diese formalgesetzliche Delegation – Stichwort Gewaltenteilung – in Anbetracht der Tragweite einer verfassungsrechtlichen Prüfung standhält, kann nicht abschließend vorhergesehen werden.

Bei einer Analyse des vorgesehenen Systems der Inflationsanpassung drängt sich naturgemäß auch die Frage nach dem intendierten Zweck der Norm auf, die bei der Ermittlung des „Begünstigten“ beginnt. Anders als der Titel „Teuerungs-Entlastungspaket“ vermuten lassen würde, handelt es sich dabei – zumindest im Ausmaß von 1/3 – offensichtlich nicht (unbedingt) um jenen Steuerpflichtigen, der aufgrund der kalten Progression zum Mehraufkommen an Einkommensteuer über seine Leistungsfähigkeit hinaus beigetragen hat. Dies ist jedenfalls dann der Fall, wenn man Absatz 5 als weitreichende Ermächtigung zur Umverteilung an die Bundesregierung liest; dies ließe sich mit flexibler Steuerpolitik nur schwer rechtfertigen und stößt daher bei der ÖNK auf Bedenken. Die Kompetenz für derartige Maßnahmen sollte beim Gesetzgeber verbleiben!

Erschwerend kommt hinzu, dass Absatz 6 des Entwurfes eine Vielzahl mehr oder weniger unbestimmter Gesetzesbegriffe enthält; beispielsweise seien genannt: „geschätzte“, „simulierte“, „relevant“, „sozioökonomischer Charakteristika“, „unabhängig“, et cetera. Unbestimmte Gesetzesbegriffe sind in Anbetracht des verfassungsrechtlichen Legalitätsprinzips kritisch zu sehen und sollten – vor allem im Steuerrecht - tunlichst vermieden werden. Absatz 6 ist allerdings mit derart unbestimmten Begriffen gespickt und durchzogen. Mehr oder weniger klarstellende Erläuterungen schaffen nur bedingt Abhilfe.

⁴ Zur Begriffsbestimmung vgl. *Kirchmayr in Doralt/Ruppe, Steuerrecht I*² (2019) Rz. 15 mwN.

⁵ Möglicherweise soll die Bundesregierung dadurch in die Lage versetzt werden, aktiv – als Reaktion auf künftige Inflationsraten - flexible Steuerpolitik zu betreiben. So wird die Wortfolge „diskretionäre Maßnahmen“ im Entwurf der Erläuterungen vom Bearbeiter des zuständigen Fachausschusses verstanden.

⁶ Auch Absatz 4 enthält bereits eine Ermächtigung zu einer Durchführungs-VO an den zuständigen BMF; die Gesetzesgrundlage hierfür dürfte aber bestimmt genug sein.

Zwischenfazit: die Absätze 5 und 6 sollten ersatzlos gestrichen werden und das vorgesehene Konzept aufgegeben werden. Im Sinne der Rechtsklarheit und -sicherheit wäre eine Integration des „freien Drittels“ bzw. der „noch nicht gemäß Abs. 4 berücksichtigten Inflationwirkungen“ in Absatz 4 zu begrüßen, sodass in Absatz 4 ein vollwertiger Ausgleich der kalten Progression zu 100 % erfolgt. Entgegen anders lautender Diktion im Entwurf der Erläuterungen handelt es sich auch nicht um eine zusätzliche Abgeltung zur kalten Progression, sondern um eine notwendige Maßnahme zur steuerlichen Erfassung der gesamten kalten Progression, die – systemkonform - dem jeweiligen Steuerpflichtigen zugutekommen sollte. Aufgrund dieser geäußerten Bedenken steht die ÖNK auch dem Konzept der hierauf aufbauenden Progressionsberichtsverordnung kritisch gegenüber. In diesem Zusammenhang sei noch auf Folgendes hingewiesen: in den EB-PBV-Teuerungs-Entlastungspaket II müsste es unter „Zu § 2:“ wohl § 33a Abs. 6 Z 3 EStG 1988 anstelle von § 33 Abs. 6 Z 3 EStG 1988 heißen.

3. Fazit / Zusammenfassung:

Das teilweise Abgehen vom starren Nominalwertprinzip ist richtig, notwendig und schon aufgrund des Leistungsfähigkeitsprinzips geboten. Die ÖNK unterstützt daher grundsätzlich die in Aussicht genommenen Änderungen. In Zeiten enormer Inflation handelt es sich um ein Gebot der Stunde. Unverständlich bleibt daher, warum die Änderungen erst im kommenden Jahr in Kraft treten sollen, wo die Spitze des Eisbergs vielleicht schon überschritten ist.

Wie bei jeder wesentlichen Änderung des Einkommensteuergesetzes ist bei Eingriffen in das bestehende System größte Vorsicht geboten, damit es nicht zu erheblichen Lücken im Staatshaushalt kommt; dies besonders, wo künftige Entwicklungen nicht vorhersehbar sind. Eine zeitliche Begrenzung der gesetzlichen Regelungen über die Inflationsanpassung erscheint insofern sinnvoll.

Während die vorgesehene Regelung in § 33a (4) verständlich und administrierbar erscheint, dürften die vorgesehenen Regelungen in § 33a (5) und (6) Verständlichkeit und Administrierbarkeit verkomplizieren; an dieser Stelle wird ausdrücklich auf das Gebot zur Effizienz der Verwaltung hingewiesen (Art 51 Abs. 8 B-VG). Zudem bestehen – nicht zuletzt aufgrund der Vielzahl unbestimmter Gesetzesbegriffe – gewichtige verfassungsrechtliche Bedenken. Zumindest eine Überarbeitung der entsprechenden Passagen wäre als Verständnis fördernd wünschenswert; die Kompetenz für Maßnahmen zur Abgeltung der Inflation sollte – zumindest formell – beim Gesetzgeber verbleiben und nicht der Exekutive übertragen werden.

Als Alternative zum angedachten Konzept der Absätze 4, 5 und 6 des § 33a könnte auch – analog einem Verlustabzug - über einen Inflationsabsatzbetrag zugunsten des jeweiligen Steuerpflichtigen im Folgejahr nachgedacht werden.

Die Österreichische Notariatskammer verbleibt, für Rückfragen zur Verfügung stehend,

mit vorzüglicher Hochachtung

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'C. Spruzina', written in a cursive style.

Dr. Claus Spruzina
(Präsidenten-Stellvertreter)