

UNIVERSITÄT INNSBRUCK  
 INSTITUT FÜR ÖSTERREICHISCHES FINANZRECHT  
 A-6020 INNSBRUCK, LINRAIN 36, TEL. 05222/27x86 724/2690  
 VORSTAND: O. UNIV.-PROF. DR. WERNER DORALT

INNSBRUCK, 29.8.1985

An das  
 Präsidium des Nationalrates  
 Parlament  
 1010 Wien

*AN GESETZENTWURF*  
*58 GE/9.85*

Datum: 29. AUG. 1985

Verteilt 2.9.85 Künz

*St Wasserbauer*

Betrifft: Stellungnahme zum Entwurf des Abgabenänderungsgesetzes 1985

Zum Entwurf des Abgabenänderungsgesetzes 1985 erlaube ich mir folgende Stellungnahme, wobei ich mich auf das "Halbsatzverfahren" für ausgeschüttete Gewinne für Kapitalgesellschaften (Artikel I Z 9) beschränke. Eine inzwischen veröffentlichte Stellungnahme zur Schenkungssteuerbefreiung für den gemeinsamen Erwerb von Wohnstätten durch Ehegatten lege ich bei.

Gewinnanteile aufgrund offener Ausschüttungen sollen nach dem Entwurf des AbgÄG 1985 in Zukunft unter den begünstigten halben Steuersatz nach § 37 Abs 1 EStG fallen. Damit wird - auch nach den amtlichen Erläuterungen - die wirtschaftliche Doppelbelastung der Unternehmensgewinne von Kapitalgesellschaften mit Körperschaftsteuer einerseits und Einkommensteuer andererseits beseitigt.

Die Maßnahme findet - im Prinzip zu Recht - weitgehend Zustimmung. Dennoch ist sie in der vorgeschlagenen Form

rechtspolitisch und rechtssystematisch gefährlich. Sie führt zu einer massiven Begünstigung von Holding-Konstruktionen und benachteiligt damit zugleich Einzelunternehmen und Personengesellschaften.

Die Holding-Konstruktion erlaubt es, Gewinne im Konzern mit dem halben Körperschaftsteuersatz steuergünstig zu speichern (halber Steuersatz für die Ausschüttung der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft, Steuerbefreiung der Muttergesellschaft durch das Schachtelpatent), dagegen gibt es im Einkommensteuerrecht keine vergleichbare Begünstigung. Vortragsankündigungen wie "Halbsatzverfahren und die Zukunft der Rechtsformgestaltung" (Heidinger auf der bevorstehenden Betriebswirtschaftlichen Woche) zeigen bereits an, wohin der Weg führt: Einzelunternehmungen und Personengesellschaften werden unabhängig von ihrer Größe und Struktur in die Kapitalgesellschaft, in die Holding-Konstruktion und in den Kleinkonzern gezwungen, eine wirtschaftspolitisch nicht verantwortbare Fehlentwicklung der von den Unternehmungen in Anspruch genommenen Rechtsform ist die unausweichliche Folge.

Die Unternehmensbesteuerung muß als Zielvorstellung rechtsformneutral sein. Die vorgeschlagene Lösung bestätigt diese Zielvorstellung nach außen, gibt vor, ihr zu folgen, und geht dennoch in die entgegengesetzte Richtung.

Nicht das beabsichtigte Halbsatzverfahren ist jedoch zu kritisieren, sondern die fehlenden Begleitmaßnahmen im Sinne der rechtsformneutralen Besteuerung. Diese Begleitmaßnahmen müssen entweder im Körperschaftsteuerrecht oder in der Einkommensteuer ansetzen: Entweder man schafft im Einkommensteuerrecht eine Begünstigung für nicht entnommene Gewinne, die den Vorteilen einer Holding-Konstruktion entspricht, oder man gleicht die Besteuerung der Kapitalgesellschaft an das Einkommensteuerrecht an und beseitigt dort - ent-

sprechend dem früheren deutschen Vorbild - die Begünstigung für im Konzern gespeicherte Gewinne durch Einführung einer Nachsteuer bei der Muttergesellschaft, wenn diese ihren schachtelbefreiten Gewinn nicht an ihre Gesellschafter ausschüttet. Eine Angleichung der ESt an die Holding-Konstruktion könnte dagegen durch eine Neugestaltung der Rücklage für nicht entnommene Gewinne erreicht werden: der Höhe nach uneingeschränkte Bildung der Rücklage, Besteuerung der Rücklage mit dem halben ESt-Satz, spätere Besteuerung der Auflösung ebenfalls mit dem halben Steuersatz.

Ein Irrtum ist es schließlich, wenn es in den amtlichen Erläuterungen heißt, die vorgeschlagene Lösung führe zu kaum nennenswerten Steuerausfällen. Die Unternehmensform hat sich schon immer (durchaus legitim) an der größtmöglichen Steuerersparnis orientiert; die handelsrechtlich und wirtschaftlich angemessene Rechtsform tritt dagegen in den Hintergrund. Deshalb muß auch vor dem Halbsatzverfahren in der vorgeschlagenen Fassung gewarnt werden. Ohne Begleitmaßnahmen im Sinne einer rechtsformneutralen Besteuerung läßt sich die geplante Änderung nicht verantworten. Der Unternehmer darf nicht gezwungen werden, Gewinne durch Steuerersparnis in komplizierten Rechtskonstruktionen zu suchen; seine Kräfte sollen vielmehr freibleiben für eine Gewinnerhöhung durch innovative Unternehmensführung.

Mit vorzüglicher Hochachtung

Univ.-Prof. Dr. Werner Doralt

*i.V. Dr. Reinhold Beiser*

i.V. Dr. Reinhold Beiser

Beilage:

Beitrag zur Schenkungssteuerbefreiung

## Geplante Steuerbefreiung für Schenkungen zum gemeinsamen Erwerb einer Wohnstätte von Ehegatten: kleinkariert und realitätsfern

*Schenkungssteuerfrei sind „Schenkungen unter Lebenden zwischen Ehegatten zum Zwecke der gleichzeitigen Anschaffung oder Errichtung einer Wohnstätte mit höchstens 130 m<sup>2</sup> Wohnnutzfläche zur Befriedigung des dringenden Wohnbedürfnisses der Ehegatten.“*

*Die Steuerbefreiung tritt außer Kraft, wenn diese Wohnstätte nicht innerhalb eines Monates ab Übergabe oder Fertigstellung, längstens jedoch innerhalb von 5 Jahren ab vertraglicher Begründung des Miteigentums – bei schon bestehendem, nicht nach dieser Bestimmung steuerfrei erworbenem Miteigentum ab Einreichung des Bauansuchens – als ständiger Wohnsitz unter gleichzeitiger Aufgabe der Miet- oder Eigentumsrechte an der bisherigen Ehewohnung bezogen und weitere 5 Jahre benutzt wird.“ (Entwurf des BMF zur Änderung des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes.)*

Den Universitäten wirft man gerne „Praxisferne“ vor. Die geplante Schenkungssteuerbefreiung für den gemeinsamen Erwerb einer Wohnstätte von Ehegatten zeigt, wo die Praxisferne sitzt: bei jenen, die der Praxis am nächsten stehen müßten, bei den Gesetzesmachern. Die setzen zB voraus, daß die gemeinsame Wohnstätte „innerhalb eines Monats ab Übergabe ... unter gleichzeitiger Aufgabe der Miet- oder Eigentumsrechte an der bisherigen Ehewohnung bezogen“ wird. Der oder die Gesetzesmacher waren offenkundig noch nie in der Situation eines Wohnungswechsels oder haben sie bereits vergessen: binnen eines Monats die neue Wohnung bezogen und die frühere Wohnung verkauft (!) zu haben („gleichzeitige Aufgabe der Eigentumsrechte“), ist als Voraussetzung der Steuerbefreiung einsame Spitzenleistung der Legistik.

Weitere Feinheiten aus dem Entwurf des Finanzministeriums: Begünstigt sind nur Wohnstätten mit höchstens 130 m<sup>2</sup> Wohnnutzfläche; ein Eigenheim für eine 7-köpfige Familie mit einer Größe von 150 m<sup>2</sup> (Beispiel aus der Judikatur zur Grunderwerbsteuer) wird daher auch von der Schenkungssteuer nicht befreit sein, dafür aber das 10.000 m<sup>2</sup> große Grundstück mit einer Wohnstätte von 130 m<sup>2</sup>. Das ergibt sich allerdings nicht aus dem Gesetz, dort ist die Schenkung des Grundstücks überhaupt nicht geregelt (!), sondern aus den amtlichen Erläuterungen.

Und zur Ergänzung: nicht begünstigt ist auch die Hälften-Schenkung des Zweitwohnsitzes oder einer ererbten Wohnung.

Nicht begünstigt ist schließlich die Hälfteschenkung der von den Ehegatten bereits genutzten Wohnstätte. Die Schenkung an den Ehegatten muß praktisch gleichzeitig mit dem Erwerb der Wohnung erfolgen, die spätere Schenkung ist nicht mehr begünstigt. Damit sind alle Schenkungen nicht begünstigt, die erst im Laufe der Ehe und gemeinsamen Nutzung der Wohnung erfolgen. Es fallen also auch alle Schenkungen bereits vorhandener Wohnungen durch den Rost. Wer glaubt, nach Inkrafttreten der geplanten Befreiung den Hälften-Anteil seiner Wohnung der Ehegattin schenkungssteuerfrei übertragen zu können, der irrt. Aus den amtlichen Erläuterungen könnte möglicherweise etwas anderes herausgelesen werden, im vorgeschlagenen Gesetzestext findet sich dafür jedoch keine Grundlage.

Praxisferne der Gesetzesmacher, wie in der Einleitung vermutet? — Oder bloß eine Alibihandlung der Gesetzesmacher, die den klaren politischen Auftrag nicht auszuführen gewillt waren. Daran knüpft sich allerdings auch die Erwartung, daß der Ministerialentwurf nicht in der vorgelegten (im übrigen zum Teil auch sprachlich kaum verständlichen) Fassung Gesetz wird, sondern in der von den politischen Parteien im Prinzip einhellig gewünschten Form, die auch den Bedürfnissen der Praxis entspricht. Das heißt konkret:

1. Ausdehnung der Befreiung auf die bereits vorhandene Wohnstätte eines Ehegatten.
2. Streichung der Begrenzung der Wohnnutzfläche.
3. Anstelle des dringenden Wohnbedürfnisses genügt die Verwendung für eigene Wohnzwecke.
4. Streichung des zweiten Satzes, insbesondere auch fünfjährigen Mindestnutzungsdauer, da ein Mißbrauch — als einzige Rechtfertigung für eine solche Maßnahme — nicht zu erwarten ist.

*W. Doralt*

