



REPUBLIK ÖSTERREICH
BUNDESKANZLERAMT

19/SN-126/ME
A-1014 Wien, Ballhausplatz 2
Tel. (0222) 531 15/0
Fernschreib-Nr. 1370-900
DVR: 0000019

GZ 602.154/1-V/4/88

An das
Präsidium des
Nationalrates

1010 Wien

Betreff: GESETZENTWURF
Zl. 3 P. Ge. 98

Datum: 18. Mai 1988

Verteilt: 20. Mai 1988

fr Pöntner

Sachbearbeiter

Klappe/Dw

Ihre GZ/vom

Betrifft: Entwurf eines Körperschaftsteuergesetz 1988

Der Verfassungsdienst übermittelt anverwahrt 25 Ausfertigungen seiner Stellungnahme zu dem mit Note vom 30. März 1988, GZ 13 5002/1-IV/13/88, versendeten Entwurf eines Körperschaftsteuergesetzes 1988.

11. Mai 1988
Für den Bundesminister für
Gesundheit und öffentlicher Dienst:
i.V. KREUSCHITZ

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung:



**REPUBLIK ÖSTERREICH
BUNDESKANZLERAMT**

A-1014 Wien, Ballhausplatz 2
Tel. (0222) 531 15/0
Fernschreib-Nr. 1370-900
DVR: 0000019

GZ 602.154/1-V/4/88

An das
Bundesministerium für
Finanzen

1010 W i e n

DRINGEND
13. Mai 1988

Sachbearbeiter

Klappe/Dw

Ihre GZ/vom

13 5002/1-IV/13/88
vom 30. März 1988

Betrifft: Entwurf eines Körperschaftsteuergesetz 1988

Zu dem mit der oz. Note übermittelten Gesetzentwurf nimmt der Verfassungsdienst wie folgt Stellung:

I. Aus legisatischer Sicht verweist der Verfassungsdienst auf Pkt. I 1, 2, 3, 4 erster und zweiter Absatz und 6 seiner Stellungnahme zum Entwurf eines Einkommensteuergesetzes 1988 vom 10. Mai 1988, GZ 600.525/3-V/4/88.

Weiters weist der Verfassungsdienst darauf hin, daß bei kumulativen Aufzählungen von Voraussetzungen diese besser numeniert werden sollten, wobei vor der letzten Ziffer das Wort "und" zu verwenden wäre (vgl. etwa § 2 Abs. 1, § 5 Z 6, § 10 Abs. 1 Z 4).

Bei Aufzählungen, die alternativ zu verstehen sind, ist dies durch die Verwendung des Wortes "oder" nach jedem Tatbestand zum Ausdruck zu bringen.

II. Zu den Erläuterungen:

Die Erläuterungen machen zwar deutlich, welche Änderungen gegenüber dem Körperschaftsteuergesetz 1966 vorgenommen worden sind, sie müßten allerdings bei einigen

- 2 -

gleichheitsrechtlich problematischen Bestimmungen noch im Sinne des Pkt. 95 der Legistischen Richtlinien 1979 ergänzt werden (vgl. die Stellungnahme zu den einzelnen Bestimmungen).

III. Zu den einzelnen Bestimmungen:

Zu § 1:

Abs. 1 erster Satz hat im Hinblick auf Abs. 2 kaum eine normative Bedeutung und ist darüber hinaus auch noch irreführend. Der Verfassungsdienst regt daher an, die im gegenwärtigen Abs. 2 enthaltene Regelung an die Spitze des § 1 zu setzen. Der zweite Satz des gegenwärtigen Abs. 1 könnte dann als Abs. 2 bezeichnet werden.

Zu § 2:

Die Wortfolge "privatwirtschaftliche Tätigkeit von einem wirtschaftlichen Gewicht" im Abs. 1 ist nicht hinreichend determiniert im Sinne des Art. 18 Abs. 1 B-VG. Es sollte zumindest das Wort "einigem" entfallen und in den Erläuterungen Kriterien zur Beurteilung angegeben werden, wann eine privatwirtschaftliche Tätigkeit ein wirtschaftliches Gewicht im Sinne dieser Bestimmung hat.

Der Verfassungsdienst übersieht nicht, daß der Ausdruck "die Tätigkeit überwiegend der öffentlichen Gewalt dient" im wesentlichen auch in § 2 Abs. 6 des Körperschaftsteuergesetzes 1966 verwendet wird. Auch dann ist aber zu diesem Ausdruck einzuwenden, daß er nicht geeignet ist, den in dieser Bestimmung beabsichtigten Sachverhalt zum Ausdruck zu bringen. Dies ist insbesondere auch daran ersichtlich, daß keine der im letzten Satz genannten Tätigkeiten mit der Ausübung der öffentlichen Gewalt im Zusammenhang steht. Viele der im letzten Satz erwähnten Betriebe können sogar von Privaten betrieben

- 3 -

werden, was zugleich auch gleichheitsrechtliche Bedenken erweckt, da in diesem Fall dieselbe Tätigkeit steuerrechtlich anders behandelt wird, je nachdem, wer sie ausübt.

Auf jeden Fall vermieden sollte der Begriff "Hoheitsbetrieb", da er in sich widersprüchlich ist.

Zu § 5:

Im Zusammenhang mit den Steuerbefreiungen weist der Verfassungsdienst auf die strenger werdende Judikatur des Verfassungsgerichtshofes zu Ausnahmeregelungen hin (vgl. etwa das Erkenntnis vom 10.12.1986, G 167/86 u.a.). Alle Ausnahmebestimmungen sollten deshalb daraufhin untersucht werden, ob sie wirklich sämtliche gleichartigen Tatbestände erfassen. Bei Vorliegen einer Ausnahmeregelung, die nicht alle gleichartigen Phänomene erfaßt, könnte der Verfassungsgerichtshof im Sinne seiner neueren Judikatur unter Umständen die Aufhebung des Grundtatbestandes vorsehen. Der Verfassungsdienst regt daher an, den Ausnahmenkatalog des § 5 unter diesem Gesichtspunkt neuerlich und genau zu überprüfen und in den Erläuterungen die rechtfertigenden Gründe für die einzelnen Befreiungen darzulegen.

Eine Befreiung von der Körperschaftsteuer der staatlichen Monopolbetriebe (vgl. Z 1) scheint zwar an sich zulässig zu sein, die zusätzliche Bedingung, "soweit sie nicht in eine privatrechtliche Form gekleidet sind" ist aber gleichheitsrechtlich bedenklich. Das offensichtliche Unterscheidungskriterium der unmittelbaren Zugehörigkeit zum Staat stellt keine ausreichende sachliche Rechtfertigung für eine unterschiedliche Behandlung dar.

Im Hinblick darauf, daß der dritte Absatz in Z 5 keine von der Körperschaftsteuer befreite Einrichtung aufzählt, sondern die unbeschränkte Steuerpflicht unter bestimmten

- 4 -

Voraussetzungen normiert, sollte diese Bestimmung aus systematischen Gründen in einem eigenen Absatz vorgesehen werden, wobei in dieser Bestimmung auf die gegenwärtige Z 5 verwiesen werden könnte. Ebenso könnte in der Z 5 nach dem gegenwärtigen Normtext die Wortfolge "außer in den Fällen des Abs. 2" angeführt werden.

Zu § 7:

Im Abs. 2 letzter Satz sollten die verwiesenen Bestimmungen des Einkommensteuergesetzes 1988 im einzelnen angeführt werden.

Zu Abs. 3 und 5 regt der Verfassungsdienst an, die "handelsrechtlichen Vorschriften", die zur Buchführung verpflichten, exakt zu zitieren.

Zu § 8:

Die Sonderregelung für Beiträge an Versicherungsunternehmen in Abs. 1 zweiter Satz sollte in den Erläuterungen sachlich gerechtfertigt werden.

Die für die in Abs. 4 Z 3 vorgesehene Sonderregelung in den Erläuterungen angeführte sachliche Rechtfertigung erscheint dem Verfassungsdienst nicht überzeugend. Die Begründung mit Hilfe der "zwei Vermögenssteuerebenen" ist deshalb nicht überzeugend, weil es aus der Sicht des Gesellschafters ebenfalls zwei Vermögenssteuerebenen gibt.

Zu § 10:

Abs. 1 Z 4 ist gleichheitsrechtlich nicht unbedenklich, weil die Beteiligerträge aufgrund offener Ausschüttungen ausländischer Gesellschaften nur dann körperschaftsteuerfrei sind, wenn der Steuerpflichtige nachweislich mindestens zu einem Viertel an der

- 5 -

ausländischen Gesellschaft beteiligt ist. Das Kriterium der 25%igen Beteiligung wird überhaupt schwer zu rechtfertigen sein.

Abgesehen von diesem Problem müßte in Z 4 die Gleichbehandlung von Ausschüttungen ausländischer Gesellschaften so gewährleistet sein, daß Beteiligungserträge aus solchen Ausschüttungen nur dann von der Körperschaftsteuerpflicht befreit werden, wenn die ausschüttende Gesellschaft im Ausland körperschaftsteuerpflichtig ist.

Die in den Erläuterungen enthaltene Rechtfertigung erscheint dem Verfassungsdienst deshalb nicht überzeugend, weil die Körperschaftsteuer im Ausland bei einer gleichheitsrechtlichen Beurteilung nicht außer Acht gelassen werden kann. Die Vermeidung der "nationalen Doppelbesteuerung" ist zwar ein berechtigtes Anliegen, ist aber aus der Sicht des Gleichheitssatzes nicht ausreichend, weil die nationale Sicht in diesem Zusammenhang zu eng ist.

Zu Abs. 2 weist der Verfassungsdienst darauf hin, daß Abs. 1 Z 1 zweiter Satz als eine dort geregelte "Voraussetzung" systematisch in den Abs. 2 gehört.

Weiters sollte in dieser Bestimmung die Verwendung der Abkürzung "bzw." vermieden und durch oder ersetzt werden (vgl. Walter, Vorarbeiten zu einer Reform der Legistischen Richtlinien 1979, 1985, S 59ff).

Zu § 11:

In Abs. 1 sollte im Hinblick auf eine gesteigerte Rechtsklarheit § 4 Abs. 4 und 5 EStG 1988 zitiert werden.

- 6 -

Abs. 1 Z 1 sollte in den Erläuterungen begründet werden, da auf den ersten Blick keine sachliche Begründung dafür zu finden ist, daß nur die "nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung Verpflichteten" Steuerpflichtigen die hier erwähnten Aufwendungen abziehen können.

Auch die Privilegierung der Rückvergütungen in **Abs. 1 Z 2** wäre in den Erläuterungen zu rechtfertigen. Die auch hier einschlägigen Erläuterungen zu § 13 erscheinen insoweit nicht schlüssig, als die Sonderregelung damit begründet wird, daß dies "zur Vermeidung des Vorliegens einer verdeckten Gewinnausschüttung erforderlich" sei. Gemäß § 10 Abs. 1 Z 1 sind aber alle Rückvergütungen von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften als **offene Ausschüttungen** anzusehen.

Zu Abs. 1 Z 3 wird auf die Stellungnahme des Verfassungsdienstes zu § 20 Abs. 1 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 verwiesen. Die Bedeutung des Verweises auf § 8 Abs. 2 ist im übrigen dunkel.

Z 7 stellt eine Einschränkung der Geltendmachung der Betriebsausgaben dar. Diese Sonderregelung für Betriebsausgaben sollte im Hinblick auf die Behandlung aller anderen Betriebsausgaben gerechtfertigt werden. Es wird auf das Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes VfSlg. 8457 hingewiesen, nach dem Betriebsausgabenbeschränkungen nur dann zulässig sind, wenn solange die Unternehmer damit bei weitem das Auslangen finden.

Zu § 13:

Wie schon zu § 11 Abs. 1 Z 2 ausgeführt, erscheint die Rechtfertigung der Sonderregelung nicht schlüssig.

- 7 -

Zu § 18:

Statt "Wird eine steuerpflichtige Körperschaft (§ 1) von der Körperschaftsteuer befreit,", sollte es besser lauten: "Fällt eine steuerpflichtige Körperschaft unter eine Körperschaftsteuerbefreiung gemäß § 5,".

Die Bedeutung des Abs. 3 ist unklar. Wenn es beabsichtigt ist, daß in einem solchen Fall "Teilschlußbilanzen" bzw. "Teileröffnungsbilanzen" zu erstellen sind, so sollte ein entsprechender Wortlaut gewählt werden.

Zu § 21:

Die Abs. 1 und 2 erscheinen im Verhältnis zueinander widersprüchlich. Im Rahmen des Abs. 1 soll es zur Besteuerung stiller Reserven dann kommen, wenn das "Besteuerungsrecht der Republik Österreich" (offenbar gemeint die Körperschaftsteuerpflicht) untergeht, während Abs. 2 die Besteuerung von stillen Reserven auch dann vorsieht, wenn das "Besteuerungsrecht der Republik Österreich" erhalten bleibt.

Zu § 22:

In Abs. 1 sollten die entsprechenden Bestimmungen des EStG 1988 angeführt werden.

Die in Abs. 3 vorgesehene Nichtanwendung der Begünstigungen gemäß §§ 5 und 26 wäre sachlich zu rechtfertigen.

Zu § 27:

In Abs. 2 wären die angesprochenen Vorschriften des EStG 1988 anzuführen. Es ist fraglich, was in Abs. 2 unter "entsprechend" zu verstehen ist.

- 8 -

Zu § 29:

Die in Abs. 4 getroffene Regelung über den zeitlichen Anwendungsbereich des § 1 Abs. 3 des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes müßte in der Form einer Novellierung des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes erfolgen. Eine solche *lex fugitiva* ist zu vermeiden (vgl. Pkt. 71 der Legistischen Richtlinien 1979).

11. Mai 1988

Für den Bundesminister für
Gesundheit und öffentlicher Dienst:
i.V. KREUSCHITZ

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung:

