



FINANZVERWALTUNG

Finanzlandesdirektion für Wien,  
Niederösterreich und Burgenland  
Geschäftsabteilung 16

GZ. O 181/1 - 16/99

An das

**Parlament Wien**

*z.H. des ersten NR-Präsidenten*

Vordere Zollamtsstraße 7  
A-1031 Wien  
ÖPSK 5500.000  
OeNB 1-1110-4  
Telefax: (01) 71125 / 7704

Sachbearbeiter:  
Oberrat Dr. Thomas NEUBER  
Telefon:  
(01) 71125/7358 Dw  
Kommissär Dr. Karl Zepitsch  
Telefon:  
(01) 71125/7352

Betrifft: Stellungnahme der ho. Fachabteilungen 16 und 17  
zu den das Einkommensteuergesetz betreffenden Teilen des  
Ministerialentwurfes zum Steuerreformgesetz 2000 (22-fach)

Aus Sicht der ho. Fachabteilungen 16 und 17 ist zum Ministerialentwurf des Steuerreformgesetzes 2000 Folgendes festzuhalten:

Die gegenüber den bisherigen einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen noch weitergehende *Einschränkung von Verlustbeteiligungsmodellen* durch die Normierung des § 23 a EStG 1988 idF des Steuerreformgesetzes 2000 (in weiterer Folge kurz: EStG idgF) und durch die Neufassung des § 2 Abs 2 leg cit wird grundsätzlich sehr befürwortet (zu gewissen Bedenken in Zusammenhang mit der Einführung des § 23 a EStG idgF siehe unten).

Zu § 2 Abs 2 leg cit ist anzumerken, dass die Bestimmung, wonach eine ehestmögliche Verrechnung solcher negativer Einkünfte mit Gewinnen aus einer solchen Verlustbetätigung zu erfolgen hat, am Ende des zweiten Teilstriches steht, obwohl sich diese Vorschrift offenbar auf beide Teilstriche bezieht. Es wird daher das Einfügen einer Absatzmarke vor dem letzten Satz des Entwurfes zu § 2 Abs 2 EStG idgF angeregt.

Klar muss freilich sein, dass die gegenständliche Reform des § 2 Abs 2 leg cit naturgemäß nur die negativen Einkünfte bzw Einkunftsanteile des jeweiligen Veranlagungsjahres betrifft.

Modelle, die im Wege einer Umwandlung auf eine Verwertung der Verlustvorträge einer Kapitalgesellschaft bei den Rechtsnachfolgern gemäß § 10 UmgrStG abzielen und von der relativ "zahnlosen" Bestimmung des § 44 UmgrStG nur schwer gestoppt werden können, werden durch den reformierten § 2 Abs 2 EStG idgF nicht verhindert.

Zu der in das österreichische Ertragsteuerrecht neu eingeführten *Eigenkapitalverzinsung* ist anzumerken, dass ein vergleichbarer Förderungseffekt etwa durch die (geringfügige) Erhöhung des IFB und/oder die Abschaffung der Gesellschaftsteuer wesentlich einfacher bewirkt hätte werden können. Die Eigenkapitalverzinsung, die es nur in einigen wenigen europäischen Staaten (zB in Italien) gibt und die dort zu keinen befriedigenden Ergebnissen geführt hat, ist sowohl für die Finanzverwaltung als auch für den jeweiligen Abgabepflichtigen nur sehr aufwendig vollziehbar. Da außerdem nicht das Eigenkapital selbst, sondern nur der Eigenkapitalzuwachs verzinst wird, ist die Gleichstellung von Eigenkapital und Fremdkapital nur ansatzweise realisiert worden; damit ist aber der mit der Einführung einer Eigenkapitalverzinsung angestrebte Förderungseffekt der österreichischen Wirtschaft nur teilweise verwirklicht worden.

Indem, wie bereits ausgeführt, nicht das Eigenkapital fiktiv verzinst wird, sondern lediglich dessen Zuwachs, kommt es zu dem aus Beispiel 2 der Erläuterungen zum Entwurf ersichtlichen Effekt, wonach auch bei negativen Eigenkapitalständen eine fiktive Verzinsung (nämlich des Zuwachses) möglich ist. Auch dies zeigt, dass die geplante Regelung nicht zur angestrebten Gleichbehandlung von Eigenkapital und Fremdkapital führen kann. Außerdem könnte der Effekt sogar eigenkapitalsenkend sein, wenn die Gesellschafter bisher ihre persönliche Einkommensteuer nicht aus der Gesellschaft entnommen haben, in Zukunft aber die auf die fiktive Eigenkapitalverzinsung entfallende KEST von der Gesellschaft getragen wird.

Allgemein ist zu befürchten, dass derart komplizierte Regelungen wie im § 11 EStG idgF nur Großbetrieben und deren Beratern etwas bringen, für Kleinbetriebe und deren Berater aber mehr Kosten als Nutzen verursachen. Außerdem zeigt § 19 Abs 1 letzter Satz EStG idgF eine für den Budgetvollzug u U bedenkliche Verschiebung des Einkünftezuflusses hinsichtlich der fiktiven Eigenkapitalzinsen auf das Folgejahr auf, wogegen sich im Wege einer beantragten Herabsetzung der Einkommen- oder Körperschaftsteuervorauszahlungen die Mindereinnahmen schon früher auswirken können.

Zur Vermeidung von unerwünschten Gestaltungen wird weiters angeregt, für den Fall des Wechsels der Gewinnermittlungsart von § 4 (3) auf § 4 (1) oder § 5 EStG vorzusehen, dass die Begünstigung erst dann zusteht, wenn die Buchführung eine bestimmte Mindestzeit (ca. 3 Wirtschaftsjahre) bestanden hat. Sonst könnte durch hohe Entnahmen im Zeitraum der Einnahmen-Ausgabenrechnung, die im ersten Jahr der Bilanzierung wieder dem Betrieb zuge-

führt werden, eine ungerechtfertigte Inanspruchnahme der Eigenkapitalverzinsung erreicht werden.

Zur Neuregelung der ertragsteuerlichen Behandlung von Bildungsaufwendungen ist Folgendes festzuhalten:

§ 16 Abs 1 Z 10 EStG idgF schließt - isoliert betrachtet - die Abzugsfähigkeit folgender, bis jetzt als Fortbildungskosten anzuerkennender Ausgaben aus:

- Ausgaben für die Nachholung der Matura für Personen, die im Staatsdienst B-wertig eingesetzt werden, obwohl sie einer niedrigeren Verwendungsgruppe angehören (vgl LStR 1999 Rz 358 1. Satz, wogegen Rz 359 2. Satz die Abzugsfähigkeit des zweiten Bildungsweges nur "grundsätzlich" ausschließt).
- Ausgaben für ein Zweitstudium, wenn eine qualifizierte Verflechtung zum Erststudium besteht (LStR 1999, Rz 360).

Es ist jedenfalls unsystematisch, innerhalb der Aufzählung der Ziffern 1 bis (geplant) 10 nach dem Einleitungssatz "Werbungskosten sind auch" in § 16 EStG idgF die Absetzbarkeit von Ausgaben einzuschränken, deren Absetzbarkeit sich bisher aus dem allgemeinen Werbungskostenbegriff des ersten Satzes in § 16 Abs 1 leg cit ergeben hat.

Abschließend ist zur Neuregelung der ertragsteuerlichen Behandlung von Bildungsaufwendungen anzumerken, dass die Abzugsfähigkeit von Ausbildungsmaßnahmen betreffend eine „artverwandte Tätigkeit“ (zB Taxichauffeur wird LKW-Fahrer) zu nicht unerheblichen Problemen im Gesetzesvollzug führen wird (welche Betätigung ist (noch) als „artverwandte Tätigkeit“ anzusehen und welche nicht?).

Die §§ 21 Abs 2 Z 2, 22 Z 3, 23 Z 2 EStG idgF könnten in Zusammenhang mit der Aufspaltung einer Einkunftsquelle in eine betriebliche Einkunfts(teil)quelle und in eine außerbetriebliche Einkunfts(teil)quelle zu Problemen führen. Beispielsweise könnte Streit darüber entstehen, in welchem Ausmaß Verbindlichkeiten eines Gesellschafters, die dieser für Einlagen und Darlehen an die Personengesellschaft aufgenommen hat, auf die beiden Einkunfts(teil)quellen aufzuteilen sein werden. Wie schwierig es ist, Zinsaufwand in betrieblich und privat zu unterteilen, hat die Problematik des Zweikontenmodells gezeigt.

Auffällig ist, dass die Zinsen für Gesellschafterdarlehen gesplittet werden, indem bis zur Höhe des verordneten Zinssatzes Einkünfte aus Kapitalvermögen vorliegen und darüber hinaus entsprechende betriebliche Einkünfte.

Dementsprechend wird auch der reaktivierte § 23a EStG 1972 entgegen den Erläuterungen zum Entwurf eine teilweise andere Auswirkung zeigen als seinerzeit, weil besondere Ver-

gütungen an den Kommanditisten in Form von Zinsen für ein Gesellschafterdarlehen bei der Gewinn- und Verlustermittlung außerhalb der Ermittlung der betrieblichen Einkünfte stehen. Das Gesellschafterdarlehen selbst wird dann auch (zwingend) nicht zum steuerlichen Eigenkapital gehören.

*Zu § 23 a EStG ist weiters noch festzuhalten:* Mit dem SteuerreformG 2000 sollten Verlustabschreibungsgesellschaften ua noch damit steuerlich unattraktiv gemacht werden, dass Verluste nur bis zur Höhe der geleisteten Einlagen ausgleichs- und vortragsfähig sein sollten. Darüber hinausgehende Verluste sind - wie auch im Geltungsbereich des vergleichbaren § 23 a EStG 1972 - auf Wartetaste gelegt.

Die damalige Bestimmung des § 23 a EStG 1972 wurde nach Auseinandersetzungen mit dem VfGH im Zuge der Steuerreform 1988 außer Kraft gesetzt, da man glaubte, durch anderwärtige Maßnahmen, insb. durch die Einschränkung der Abschreibbarkeit von Buchverlusten (zB Abschaffung der vorzeitigen Abschreibung, Einschränkung der Investitionsbegünstigungen etc.) Verlustabschreibungsgesellschaften zu verhindern. Diese eher zahnlose Absicht des Gesetzgebers erfuhr durch die Schaffung des § 24 Abs 2 letzter Satz EStG 1988 eine Sanktion, indem es dort seitdem heißt: *"Im Falle des Ausscheidens eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebes anzusehen ist, ist als Veräußerungsgewinn jedenfalls der Betrag seines negativen Kapitalkontos zu erfassen, den er nicht auffüllen muß".*

Selbst diese Verlustbesteuerung (resultierend aus dem Gedankensprung, dass der ausscheidende Gesellschafter die Verluste in den Vorjahren steuerlich geltend machen konnte; vgl etwa Doralt/Ruppe, Grundriß des österr. Steuerrechtes Bd I<sup>6</sup> S 198) konnte die Zunahme von Verlustabschreibungsgesellschaften ebensowenig verhindern wie das im Jahre 1993 geschaffene Ausgleichsverbot in § 2 Abs 2 bei Verwaltung unkörperlicher Wirtschaftsgüter. Der Grund liegt darin, dass seit 1988 nach Fall des § 23 a EStG ein grundsätzlich unbegrenzter Verlustausgleich möglich ist und mit spitzfindigen Konstruktionen die gesetzlichen Hindernisse immer wieder unterlaufen werden konnten. So etwa kann die Sanktion des § 24 Abs 2 letzter Satz EStG 1988 damit umgangen werden, indem negative Mitunternehmeranteile (bei einem gerade noch positiven Verkehrswert) in eine GmbH eingebracht werden.

Nach der nunmehrigen Gesetzesvorlage wird § 24 Abs 2 letzter Satz wortgleich in den § 23 Abs 2 letzter Satz verschoben. Absatz 2 erster Satz enthält lediglich den Hinweis, dass bei Ausscheiden eines Kommanditisten oder Mitunternehmers gegen Abfindung in Geld- oder Sachwerten der Veräußerungsgewinn unter Beachtung des § 24 zu ermitteln ist.

Die Notwendigkeit der Versteuerung des negativen Kapitalkontos hat aber im nunmehrigen Gesetzesentwurf eine noch viel gravierendere Sanktionswirkung als bisher. Denn bisher wurde ein negatives Kapitalkonto nachversteuert, dessen Verluste zumindest steuerlich ausgeglichen werden konnten, wenngleich die Progressionswirkung der Versteuerung des gesamten

negativen Kapitalkontos in einem Jahr eine zusätzliche steuerliche Belastung mit sich bringen kann (uU auch bei Inanspruchnahme der 3 jährigen Aufteilungsmöglichkeit gem § 37 Abs 2 EStG). Nunmehr sollte aber - folgt man dem Gesetzeswortlaut - das negative Kapitalkonto bei Ausscheiden genauso versteuert werden wie bisher, womit auch Verluste zu versteuern wären, die infolge der Wartetastenregelung gar nicht mehr ausgeglichen oder vorgetragen werden konnten. Selbst wenn dies nicht so gemeint sein sollte, wäre eine gesetzliche Klarstellung - will man nicht wiederum eine Aufhebung seitens des VfGH riskieren - unabdingbar, indem im Gesetzestext eindeutig zum Ausdruck kommen sollte, dass selbstverständlich nur jene Verluste bei Ausscheiden mit negativem Kapitalkonto gem § 23a Absatz 2 nachversteuert werden, die vom Steuerpflichtigen auch tatsächlich ausgeglichen (bzw. vorgetragen) werden konnten. Andernfalls müsste der Steuerpflichtige zugewiesene Verluste, die er nicht einmal steuerlich geltend machen konnte, als fiktiven Gewinn versteuern.

Sollte die Verrechnungsbestimmung des § 23a Abs 1 2. Satz die Nachversteuerung nicht ausgeglichener Verluste verhindern, dann kommt dies mit der bisher vorgeschlagenen Formulierung nicht eindeutig genug zum Ausdruck, zumal auch eine diesbezügliche Verweisklausel fehlt.

*Die Ausweitung der Spekulationsgewinnbesteuerung bei gleichzeitigem Entfall der Börsenumsatzsteuer* begegnet folgenden Bedenken:

- Der Entfall der Börsenumsatzsteuer kommt vor allem Großanlegern und professionellen Spekulanten zugute, deren Gewinne schon bisher häufig als solche aus Gewerbebetrieb einzustufen waren.
- Das Mehraufkommen an Einkommensteuer durch die Ausweitung der Spekulationsgewinnbesteuerung hängt zu einem beträchtlichen Teil von der Aufwärtsentwicklung der Börsenkurse ab. Im Falle eines Konjunkturabschwunges - zumeist verbunden mit einer negativen Entwicklung an der Börse - würden naturgemäß die Bugeteinnahmen aus der Besteuerung der Spekulationsgewinne sinken, ohne dass - wie bisher - relativ stabile Einnahmen aus der Börsenumsatzsteuer anfallen. Es wird somit eine relativ gleichmäßig fließende Abgabe wie die Börsenumsatzsteuer durch möglicherweise zyklische Einnahmen aus der Ausweitung der Besteuerung von Spekulationsgewinnen ersetzt.

*Die Neufassung des § 108 Abs 5 EStG* wird sehr befürwortet, weil ohne eine automatisationsunterstützte Meldung an die Finanzverwaltung eine Kontrolle der gewährten Bausparprämien hinsichtlich Mehrfachbezug durch dieselbe Person oder hinsichtlich Bezug durch fingierte oder nicht unbeschränkt steuerpflichtige Personen kaum möglich ist. Wichtig wird sein, dass nicht nur Meldungen hinsichtlich der Abgabenerklärungen gemäß § 108 Abs 3 leg cit für neu abgeschlossene Verträge übermittelt werden, sondern auch hinsichtlich bereits bestehender Verträge.

*Die steuerliche Förderung der privaten Pensionsvorsorge* wird sehr begrüßt; allerdings könnten die prämienbegünstigten Versicherungsbeiträge von bis zu 1.000,00 Euro jährlich höher angesetzt werden. Als problematisch könnte sich die in § 108a Abs 4 EStG idgF normierte Zuständigkeitsregelung erweisen, da sie davon auszugehen scheint, dass der zu erstattende Steuerbetrag nur an Versicherungsunternehmen etc mit Sitz in Österreich ausgezahlt wird („Dieser Rechtsträger fordert den zu erstattenden Steuerbetrag bei der Finanzlandesdirektion an, in deren Bereich er seinen Sitz hat“). Eine ausdrückliche Einschränkung auf österreichische Versicherungsunternehmen etc ist jedoch aus dem Entwurf nicht erkennbar und wäre gemeinschaftsrechtlich auch nicht haltbar.

Während die Überweisung beträchtlicher Prämiensummen (im Rahmen des Bausparens) bisher nur an eine überschaubare Anzahl österreichischer Bausparkassen möglich war, könnten in Zukunft Versicherungsunternehmen etc aus der ganzen EU - gegebenenfalls unter Berufung auf die unmittelbare Anwendung des Gemeinschaftsrechtes - die Auszahlung von Prämien gemäß § 108 a EStG idgF begehren, was zu Missbräuchen führen könnte.

Wien, am 6. Mai 1999  
Für den Präsidenten:  
Dr. Lenneis

Für die Richtigkeit  
der Ausfertigung:

*Scherer*