

Bundesministerium für Finanzen
Abteilung VI/1
Hintere Zollamtstraße 2b
1030 Wien

Unser Zeichen: Ihr Schreiben vom: Ihr Zeichen: Wien, 7.4.2011
HR Dr.E/g.

Betrifft: Entwurf Abgabenänderungsgesetz 2011 - Stellungnahme

Sehr geehrte Damen und Herren!

Zur Präzisierung von Detailpunkten bei den Bestimmungen über die Neuregelung der Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen dürfen wir auf unsere Stellungnahme vom 17.11.2010 zum Budgetbegleitgesetz 2011 hinweisen. Zu den einzelnen Bestimmungen des vorliegenden Entwurfes ist folgendes festzustellen:

Einkommenssteuergesetz

Zu § 4a und § 18:

Die vorgesehene Vereinheitlichung der Spendenbegünstigungen in § 4a bzw. in § 18 ist grundsätzlich zu begrüßen. Das gleiche gilt für die Ausweitung der Spendenbegünstigung auf den Umweltschutz- und Artenschutzbereich bzw. auf den Tierschutzbereich und die Feuerwehren; letztlich wird die Diskussion über die Abzugsfähigkeit von Spenden auch in Zukunft nicht damit beendet sein, sodass sich die Frage stellt, warum nicht daran gedacht wurde, die Spendenbegünstigung in einem Zug auf alle gemeinnützigen Einrichtungen auszuweiten. Bei der Neuformulierung sollte jedenfalls noch einmal geprüft werden, inwieweit die Bedenken der Generalanwältin, die im Schlussantrag vom 8. März 2011 zu C-10/10 Kommission/Österreich

geäußert worden sind, in den nun vorgelegten Textvorschlägen des § 4a und § 18 hinreichend berücksichtigt worden sind. In diesem Schlussantrag wird die Meinung vertreten, dass die jetzigen Formulierungen des § 4a Z 1 lit a bis d und - wenn auch nicht unmittelbar Thema des konkreten Verfahrens - auch der lit e gegen EU-Recht verstößen und zwar wegen der Einschränkung auf den Bereich von Österreich.

Unter dem Titel Vereinheitlichung tritt bei der Höhe der zulässigen Betriebsausgaben bzw. Sonderausgaben eine Verschlechterung ein; derzeit sind Zuwendungen nach § 4a Z 1 und 2 mit 10 % des Gewinnes des unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres als Betriebsausgaben begrenzt, dazu kommen noch einmal 10 % für die Betriebsausgaben nach Z 3.

Bei den Sonderausgaben ist derzeit vorgesehen (§ 18 Abs 1 Z 7), dass Zuwendungen im Sinne des § 4a Z 1 und 2 nur insoweit als Sonderausgaben abzugsfähig sind, als sie zusammen mit den Zuwendungen aus dem Betriebsvermögen iSd § 4a Z 1 und 2 insgesamt 10 % des Gesamtbetrages der Einkünfte des vorangegangenen Kalenderjahres nicht überschreiten. Die Beträge nach § 4a Z 3 sind aber zusätzlich zur Abzugsfähigkeit als Betriebsausgaben mit 10 % als Sonderausgaben abzugsfähig (§ 18 Abs 1 Z 8 lit c). Die Neuregelung sieht hingegen vor, dass Zuwendungen an Einrichtungen iS des § 4a Abs 3 Z 1 bis 3 (nicht mehr der Z 4 bis 6!) nur insoweit als Sonderausgaben abzugsfähig sind, als die Summe aller einschlägigen Zuwendungen aus Betriebsausgaben bzw. Sonderausgaben 10 % des sich nach Verlustausgleich ergebenden Gesamtbetrages der Einkünfte des unmittelbar vorangegangenen Kalenderjahres nicht übersteigt.

Gegen diese doch deutliche betragsmäßige Einschränkung der Abzugsfähigkeit der einschlägigen Betriebsausgaben bzw. Sonderausgaben sind auch deshalb Bedenken anzumelden, da die Abzugstatbestände deutlich erweitert worden sind um Umweltschutz, Artenschutz, Tierschutz-Organisationen und Feuerwehren, d.h. dass das damit erfasste Spendenvolumen doch deutlich ansteigen sollte.

Zu § 10 Abs 1 Z 1:

Von der Bemessungsgrundlage für den Gewinn-Freibetrag sollen neben Veräußerungsgewinnen nun auch Erträge, auf die die Steuerabgeltung gemäß § 97 anwendbar ist, ausgeschlossen sein. Die erläuternden Bemerkungen führen als Begründung die finale Besteuerung mit dem begünstigten Steuersatz von 25 % für diese Betriebseinkünfte und die damit gegebene Gleichstellung der betrieblichen Erträge mit den privaten an. Von den privaten Kapitalerträgen könne kein Gewinn-Freibetrag bemessen werden. Und was ganz besonders

auffällt: Dieser Ausschluss soll auch gelten, wenn der Steuerpflichtige wegen einer günstigeren steuerlichen Behandlung von der Regelbesteuerungsoption Gebrauch macht, also der normale Einkommensteuertarif zur Anwendung kommt. Diese Nichteinbeziehung der Erträge mit Steuerabgeltung ist u.E. problematisch. Der Gewinnfreibetrag ist auf Betriebe eingeschränkt, die Einkünfte sind also Betriebseinkünfte, gleichgültig ob nun endbesteuert mit 25 % oder über die Regelbesteuerungsoption nach dem konkreten progressiven Einkommenssteuersatz, sodass die Fiktion einer Gleichstellung mit den privaten endbesteuerten Einkünften sachlich unbegründet erscheint.

Zu § 19 Abs 1 Z 2:

Das bei der Einnahmen- und Ausgabenrechnung geltende Zu- und Abflussprinzip für die Zuordnung zu den einschlägigen Veranlagungsjahren wird hier insoferne durchbrochen, als u.a. bei Nachzahlungen, über die bescheidmäßig abgesprochen wird, die Zuordnung zu dem Kalenderjahr zu erfolgen hat, für das der Anspruch besteht bzw. für das sie getätigten werden. Hier erhebt sich die Frage der Zweckmäßigkeit dieser Bestimmung. Vor allem dann, wenn die Bescheide über den Zuspruch von Betriebseinnahmen unter Umständen sehr spät im Laufe des Folgejahres ergehen, womöglich erst nach Abgabe der Steuererklärung des Vorjahres, und dann diese Steuererklärung des Vorjahres im Hinblick auf die damit erfolgte Zuordnung zu korrigieren wäre.

Zu § 93 Abs 5:

Nach den erläuternden Bemerkungen soll bei natürlichen Personen als Anleger stets vom Privatvermögen ausgegangen werden, d.h. die speziellen Bestimmungen für Kapitalvermögen in Betriebsvermögen, also z.B. die Zulässigkeit der Aktivierung von Anschaffungsnebenkosten (§ 27a Abs 4 Z 2) und der Umfang der steuerpflichtigen ausschüttungsgleichen Erträge von Investmentfonds, sollen also offensichtlich nicht gelten. Wegen des zwingenden Wortlautes des Abs 5 „Für Zwecke des Steuerabzuges ist ...“ muss also abgeleitet werden, dass selbst bei Einzelunternehmen, also bei natürlichen Personen, die Unternehmen führen, die Bestimmungen über die Kapitalertragssteuer von Kapitalvermögen in Betriebsvermögen nicht gelten. Dies führt zu einer sachlich nicht begründbaren Unterscheidung von Unternehmen, die von natürlichen Personen betrieben werden, und solchen, die von juristischen Personen betrieben werden, und ist daher abzulehnen.

Zu § 97 Abs 2:

Nach den erläuternden Bemerkungen soll die vorgeschlagene Änderung zum Ausdruck bringen, dass den Steuerpflichtigen stets eine Veranlagung zum besonderen Steuersatz von 25 % offen steht, d.h. nicht ausschließlich nur zum Zwecke des Verlustausgleiches, sondern auch z.B. zur Berücksichtigung der tatsächlichen Anschaffungskosten, wenn dem KEst-Abzug pauschale Anschaffungskosten zugrunde gelegt sind. Es erscheint daher der Klammerausdruck am Ende des ersten Satzes „(Verlustausgleichsoption)“ irritierend und sollte entfallen.

Körperschaftssteuergesetz

Zu § 21 Abs 3 Z 3 und 4:

Bei beschränkter Körperschaftssteuerpflicht der zweiten Art, also auch bei Körperschaften öffentlichen Rechts gem § 1 Abs 3 Z 2 KörperschaftssteuerG würden lt. den Erläuterungen die Veräußerungsgewinne aus Aktien besteuert, Veräußerungsgewinne aus GmbH-Anteilen hingegen nicht; dies, da die beschränkte Körperschaftssteuerpflicht auf das Vorliegen eines Steuerabzuges abstellt, der bei GmbHs nicht gegeben ist. Da diese Differenzierung lt. Erläuterungen sachlich nicht gerechtfertigt erscheint, sollen daher in Ziffer 3 Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen von Anteilen an Körperschaften für die Steuerpflichtigen iSd § 1 Abs 3 Z 2 und 3 KörperschaftssteuerG in die Steuerpflicht einbezogen werden.

Für die Kammern gilt insbesondere der § 21 Abs 2, der in Z 3 u.a. die Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gem § 27 Abs 2 Z 2 und aus realisierten Wertsteigerungen gem § 27 Abs 3 und aus der Derivaten gem § 27 Abs 4 EStG u.a. für die Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen einer Körperschaft des öffentlichen Rechts von der beschränkten Steuerpflicht ausnimmt. Also sind auch Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern von der beschränkten Steuerpflicht ausgenommen, im neuen Abs 3 Z 3 werden sie aber ganz allgemein in die Steuerpflicht wieder einbezogen. Daraus könnten sich Interpretationswidersprüche ergeben. Hiezu ist auch festzuhalten, dass im geltenden Abs 3 Z 1 ausländische Kapitalerträge betreffend ausdrücklich auf die sinngemäße Anwendung des Abs 2 Z 3, also der Ausnahmen von der beschränkten Steuerpflicht, verwiesen wird. Um klarzustellen, dass unverändert die Befreiungsbestimmungen des Abs 2, also für die Versorgungs- oder Unterstützungs- einrichtungen der Körperschaften öffentlichen Rechtes auch für die realisierten Wert- steigerungen sowohl aus Aktienveräußerungen als auch GmbH-Anteilsveräußerungen gelten,

und auch für die in Z 4 des neuen Abs 3 vorgesehenen Einkünfte aus nicht öffentlich begebenen Wertpapieren und Anteilsscheinen an Immobilienfonds, halten wir es für dringend notwendig, den derzeitigen Hinweis in Abs 3 Z 1 „Abs 2 Z 3 ist sinngemäß anzuwenden“ für alle vier in Abs 3 aufgezählten Tatbestände zur Anwendung zu bringen. D.h. es sollte der erste Satz des Abs 3 wie folgt lauten: **Bei beschränkt Steuerpflichtigen iSd § 1 Abs 3 Z 2 und 3 erstreckt sich die Steuerpflicht auch auf ..., wobei Abs 2 Z 3 sinngemäß anzuwenden ist.** In Ziffer 1 kann dann der Hinweis auf Abs 2 Z 3 entfallen.

Zu § 21 Abs 2 KöSt-Gesetz und sinngemäß zu § 94 EStG

dürfen wir noch einmal darauf hinweisen, dass derzeit gem § 21 Abs 2 Z 3 KöST-Gesetz die dort aufgezählten Einkünfte der Körperschaften des öffentlichen Rechts von der beschränkten Steuerpflicht ausgenommen sind. Wir haben schon in unserer Stellungnahme zum Budgetbegleitgesetz 2011 vom 17.11.2010 ausdrücklich begrüßt, dass es bei dieser Befreiungsbestimmung bleibt bzw. sie auf die Wertsteigerungen und Einkünfte aus Derivaten ausgeweitet wurde. Die Einschränkung der Befreiung auf die Versorgungs- oder Unterstützungseinrichtungen der Kammern bedeutet aber, dass die entsprechenden Einkünfte der Kammern im Verwaltungsbereich in wesentlichen Teilen weiterhin der Kapitalertragssteuerpflicht unterliegen bzw. von der Erweiterung auf die Einkünfte aus Wertsteigerungen und Derivaten betroffen sind. Da die einschlägigen Veranlagungen der Kammern im Verwaltungsbereich zur Erfüllung ihrer öffentlich-rechtlichen Aufgaben u.a. im übertragenen staatlichen Wirkungsbereich durchgeführt werden, so z.B. auch zur Absicherung der Pensionsverpflichtungen gegenüber den Angestellten, wiederholen wir unseren Vorschlag, die Befreiung des Abs 2 für die Kammern auf alle Einkünfte, also auch auf die Einkünfte aus Veranlagungen im Bereich der Kammerverwaltung, auszuweiten.

Bundesabgabenordnung

Zu § 205a:

Derzeit erfolgt eine Abgabengutschrift unverzinst, wenn der Abgabepflichtige die Abgabenbeträge entrichtet, aber sich die Abgabennachforderung im Wege einer Berufung reduziert oder entfällt. Dieses gegenüber der Erhebung von Aussetzungszinsen einseitige Zinsrisiko soll mit der Verzinsung der in der Berufung bestrittenen Abgabenbeträge über Antrag berücksichtigt werden. Das ist zu begrüßen, wobei nicht ganz verständlich ist, warum diese Gutschriftszinsen nur über Antrag des Abgabepflichtigen zuerkannt werden sollten. Hier sollte eine amtswegige Berücksichtigung vorgesehen werden.

Zu § 293c:

Die Erläuterungen stellen fest, dass mit dem neuen Tatbestand des § 293c dem Grundsatz der richtigen Gesamtbesteuerung entsprochen und die Möglichkeit geschaffen werden soll, Fehler steuerwirksam zu berichtigen. Obwohl sich diese neue Bestimmung zugunsten oder zu Lasten des Steuerpflichtigen durch entsprechende Korrektur von in mehreren Bescheiden mehrfach berücksichtigten Sachverhalten auswirken kann, bestehen doch gegen diese neue zum Teil weit zurückreichende im Rahmen der absoluten Verjährungsfrist mögliche Korrektur rechtskräftiger Steuerbescheide wegen der weiteren Durchbrechung des Grundsatzinstitutes der Rechtskraft von Steuerbescheiden Bedenken.

Präs. Dr. Artur Wechselberger e.h.
Leiter des Steuerreferates

HR Dr. Herbert Emberger e.h.
Steuerkonsulent

