

**universität
wien**

An das
Bundesministerium für Finanzen
Johannesgasse 5
1010 Wien

sowie

Frau
Doris Bures
Präsidentin des Nationalrates
Parlament
Dr. Karl Renner-Ring 3
1017 Wien

Per E-Mail:
e-Recht@bmf.gv.at
begutachtungsverfahren@parlinkom.gv.at

Rechtswissenschaftliche Fakultät

**Univ.-Prof. Dr. Sabine
Kirchmayr-Schliesselberger**

Institut für Finanzrecht
Schenkenstraße 8-10
A- 1010 Wien

T+43-1-4277-360 05

F+43-1-4277-9 360

sabine.kirchmayr@univie.ac.at

<http://www.univie.ac.at/finanzrecht/>

Wien, am 5.6.2015

Betrifft: Bundesverfassungsgesetz, mit dem das Bundesverfassungsgesetz über eine Steuerabgeltung bei Einkünften aus Kapitalvermögen, bei sonstigem Vermögen und bei Übergang dieses Vermögens von Todes wegen durch den Abzug einer Kapitalertragsteuer, über eine Steueramnestie, über eine Sonderregelung bei der Einkommen- und Körperschaftsteuerveranlagung für das Kalenderjahr 1992 und über eine Amnestie im Bereich des Devisenrechts (Endbesteuerungsgesetz) geändert wird

Sehr geehrte Damen und Herren!

Ich nehme Bezug auf die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zu dem im Betreff genannten Gesetzesentwurf und möchte dazu Folgendes mitteilen: ¹

1. Allgemeines

Die vorgeschlagene Ausweitung der Endbesteuerungswirkung auf Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen und Derivaten iSd § 27 Abs 3 und 4 EStG ist systematisch schlüssig und zudem die rechtlich notwendige bzw sinnvolle Verankerung der „großen“ Kapitaleinkünftereform durch das BBG 2011.

2. Zur Ausweitung des Anwendungsbereiches des public placements

Das Erfordernis des public placements auch auf verbriefte Derivate zu beziehen vermag an sich (auch auf einfachgesetzlicher Ebene) nicht zu überzeugen. Anders als bei Forderungswertpapieren (bei denen das Erfordernis des public placements der Missbrauchsvermeidung dient) gibt es keine systematische Rechtfertigung dieses Tatbestandsmerkmals bei Derivaten. Vor der großen Reform der Kapitaleinkünfte durch das BBG 2011 wurden verbriefte und unverbrieft Derivate ähnlich wie Aktien behandelt (ausgenommen „short“-Positionen). Der nunmehrige Systemwechsel, der zwischen

¹ Unter Mitarbeit von Univ.-Ass. MMag. Dr. Daniel Varro, LL.M., Univ.-Ass. Mag. Peter Denk, Univ.-Ass. Mag. Tobias Hayden und Univ.-Ass. Mag. Günther Schanig.

verbrieften und unverbrieften Derivaten unterscheidet, ist weder historisch noch systematisch erklärbar und daher abzulehnen.

Das Erfordernis des public placements bei Immobilieninvestmentfonds vermag ebenfalls nicht zu überzeugen. Im Hinblick auf die mit dem 1. StabG 2012 eingeführte „neue“ Immobilienbesteuerung (bis zur Steuerreform 2015 25%) ergibt sich in Bezug auf die ganz wesentlichen Aufwertungsgewinne kein Steuersatzvorteil, sodass das zusätzliche – einschränkende – Tatbestandsmerkmal des öffentlichen Angebots von Immobilienfondsanteilen keinen Platz haben sollte. Wenn dieses Tatbestandsmerkmal nicht erfüllt ist, käme bei Immobilienfonds der „Normalsteuersatz“ zur Anwendung, während bei Direktinvestitionen in Bezug auf die Aufwertungsgewinne der Sondersteuersatz zum Tragen kommt. Diese Differenzierung macht keinen Sinn.

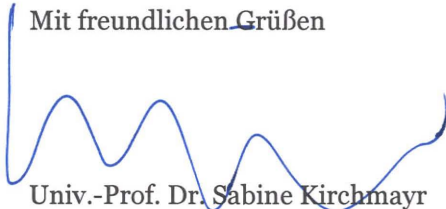
Darüber hinaus ist der Verweis auf das Immobilien-Investmentfondsgesetz iZm dem public placement an sich fraglich, weil der Grundtatbestand des § 1 Abs 1 Endbesteuerungsg diese Veranlagungsform nicht direkt erwähnt und daher zweifelhaft ist, ob Immobilieninvestmentfondsanteile überhaupt vom Endbesteuerungsg umfasst sind. Die Tatbestände des § 1 Endbesteuerungsg sind historisch, dh grundsätzlich versteinert auszulegen.² Das ImmoInvFG wurde mit BGBl I 2003/80 (erstmal) erlassen. Damit wurden auch Immobilieninvestmentfondsanteile lange nach dem Endbesteuerungsg eingeführt. Sofern gesetzgeberisch gewünscht, müssten daher in § 1 Endbesteuerungsg die Immobilieninvestmentfonds in den Anwendungsbereich des Endbesteuerungsg aufgenommen werden; idF könnte dann die – abzulehnende – Einschränkung betreffend des public placements aufgenommen werden. Zu beachten ist allerdings, dass in diesem Fall die KEST mit 27,5% verfassungsrechtlich vorgegeben ist. Eine – im Hinblick auf die 30%-ige Steuerbelastung bei Immobilientransaktionen – ggf gewünschte Anhebung der KEST wäre dann durch den einfachen Gesetzgeber (in Zukunft) nicht mehr möglich.

3. Unterschiedliche Kapitalertragsteuersätze

Mit der Steuerreform 2015 sollen unterschiedliche KEST-Sätze vorgesehen und die dementsprechenden Differenzierungen durch Adaptierung des Endbesteuerungsg ermöglicht werden. Eine steuerliche Unterscheidung zwischen Kapitalerträgen aus Bankeinlagen und Forderungswertpapieren (beides Fremdkapitalinstrumente) macht systematisch keinen Sinn und ist daher abzulehnen.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass auch Körperschaftsteuersubjekte der Endbesteuerung iSd Endbesteuerungsg unterliegen. Dies betrifft die von § 1 Abs 2 Z 1 Endbesteuerungsg erfassten Erträge, soweit sie von einer Körperschaft im außerbetrieblichen Bereich bezogen werden. Beispiel dafür wäre ein „normal“ besteufter Verein. Dementsprechend verweist § 1 Abs 2 Z 1 Endbesteuerungsg im Klammerausdruck auch auf die Körperschaftsteuer. Im Bereich der Körperschaftsteuer ist keine Anhebung der KEST-Sätze vorgesehen. Infolgedessen wird es in Zukunft auch zu einer Differenzierung zwischen Einkommensteuer- und Körperschaftsteuersubjekten kommen. Ob diese Differenzierung aus dem Blickwinkel des Endbesteuerungsg zulässig ist, ist fraglich, weil der einheitliche Endbesteuerungsauftrag des § 1 Abs 1 Endbesteuerungsg von „dem Kapitalertragsteuerabzug“ spricht. Diese nach Steuersubjekten differenzierende Vorgangsweise sollte im Endbesteuerungsg deutlicher verankert oder zumindest in den Gesetzesmaterialien begründend konkretisiert werden.

Mit freundlichen Grüßen



Univ.-Prof. Dr. Sabine Kirchmayr

² Vgl VfGH 7.3.2002, G 278/01.