

**KAMMER DER WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER**

1081 WIEN VIII, BENNOPLATZ 4/I

//

TELEFON 42 16 72-0*

TELEX 112 264

TELEGRAMMADRESSE WITREUKA WIEN

DVR: 0459402

An das

Präsidium des Nationalrates

Parlament
1017 W i e n

57. 08. 1986

02. 08. 1986

3. Sep. 1986 Reichenberger

Dr. Wamerbauer

IHR ZEICHEN

IHRE NACHRICHT VOM

UNSER ZEICHEN

DATUM

973/86/Dr.Schn/St

28.8.1986

BETRIFFT: Entwurf eines Abgabenänderungsgesetzes 1986

Unter Bezugnahme auf die Übersendungsnote des Bundesministeriums für Finanzen vom 22.7.1986, GZ. 060102/6-IV/6/86, übermittelt die Kammer in der Anlage zu oa. Betreff 22 Ausfertigungen ihrer Stellungnahme zum Entwurf eines Abgabenänderungsgesetzes 1986 mit der Bitte um Kenntnisnahme.

Der Kammerdirektor:

Beilagen



KAMMER DER WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER

1081 WIEN VIII, BENNOPLATZ 4/1

//

TELEFON 42 16 72-0*

TELEX 112 264

TELEGRAMMADRESSE WITREUKA WIEN

DVR. 0459402

An das

Bundesministerium für Finanzen

Himmelpfortgasse 4 - 8

1015 W i e n

IHR ZEICHEN	IHRE NACHRICHT VOM	UNSER ZEICHEN	DATUM
GZ.06 0102/6- IV/6/86	22.7.1986	973/86/Dr.Schn/St	28.8.1986
BETRIFFT: Entwurf eines Abgabenänderungsgesetzes 1986			

Unter Bezugnahme auf die Übersendungsnote des Bundesministeriums für Finanzen vom 22.7.1986, GZ. 06 0102/6-IV/6/86, gestattet sich die Kammer der Wirtschaftstrehänder, zum Entwurf eines Abgabenänderungsgesetzes 1986 wie folgt Stellung zu nehmen:

Zu Abschnitt I (EStG)

Zu Ziffern 1 und 2 (§ 8 Abs.1 und § 10 Abs.1):
keine Bemerkungen.

Zu Ziffer 3 (§ 23a):

Die beabsichtigte Neuregelung

Der Entwurf sieht ein grundsätzliches Verbleiben bei der Regelung des vom Verfassungsgerichtshof mit Wirkung vom 31. Dezember 1986 aufgehobenen § 23a vor. Weiterhin soll das steuerliche Kapitalkonto als Anknüpfungspunkt gelten. Wartetastenverluste sollen jedoch nicht nur mit künftigen Gewinnen verrechenbar sein; auch die Verrechnung mit Einlagen soll möglich sein. Das soll, wie aus den EB erschlossen werden kann, offenbar heißen, daß Wartetastenverluste durch Einlagen zu verrechenbaren Verlusten umgewandelt werden können.

Gemäß den EB sollen "auch Zahlungen des Kommanditisten auf Grund seiner Inanspruchnahme durch Gesellschaftsgläubiger" als Einlage angesehen werden.

Ausdrücklich wird klargestellt, daß für nicht ausgleichsfähige Verluste auch kein Verlustabzug gemäß § 18 Abs. 1 Z.4 leg.cit. in Frage komme. Weiters ist eine Ausdehnung der Bestimmungen des neuen Abs.1 sowie des unverändert belassenen Abs.2 über die Anwendbarkeit für stille Gesellschafter, die als Mitunternehmer anzusehen sind, hinaus auch auf sonstige Mitunternehmer vorgesehen, soweit deren Inanspruchnahme für Schulden der Gesellschaft durch Vertrag ausgeschlossen ist.

Dies bedeutet, daß die Bestimmungen des § 23a in Zukunft in bestimmten Fällen auch für OHG-Gesellschafter und Gesellschafter einer Gesellschaft nach bürgerlichem Recht Gültigkeit haben sollen.

Abs 1 und 2 des geplanten neuen § 23a sollen, wie die EB bemerken, zwecks Vermeidung komplizierter Übergangsregelungen rückwirkend für die Jahre 1982 bis 1985 in Kraft treten.

Kritik an der geplanten Neuregelung

Die geplante Lösung ist grundsätzlich abzulehnen, weil an dem Konzept der Anknüpfung an das steuerliche Kapitalkonto festgehalten wird. Bei der in Aussicht genommenen Lösung handelt es sich keineswegs um eine einfache und praktikable Lösung. Auch ein dergestalt modifizierter § 23a ist nach Ansicht der Kammer verfassungsrechtlich angreifbar.

Verfassungsrechtliche Bedenken

Im einzelnen seien folgende Kritikpunkte herausgegriffen:

- Die Verpflichtung zur Erbringung von Einlagen jeder Art bleibt auch weiterhin solange unberücksichtigt, wie diese nicht vollständig geleistet sind;
- das gleiche gilt für Entnahmen, die zur Wiederauffüllung verpflichten sowie für allfällige Nachschußpflichten.
- Auf einen den Bilanzwert übersteigenden höheren wahren Wert des Kapitalanteils wird auch von § 23a nF nicht Bedacht genommen. Hierbei wird übersehen, daß ein Kommanditist, dessen Einlage einen den Bilanzwert deutlich übersteigenden wahren Wert aufweist, von den einschränkenden Regelungen eines § 23a besonders getroffen ist. Der VfGH hat in dem aufhebenden Erkenntnis zwar nicht verlangt, daß ein den Bilanzwert übersteigender höherer wahrer Wert des Kapitalanteils zu berücksichtigen ist; als Begründung hiefür stellte der VfGH jedoch lediglich Überlegungen der Praktikabilität an, indem er meinte, der wahre Wert könne nicht jährlich neu festgestellt werden und trete erst mit Auflösung der Gesellschaft oder Veräußerung des Anteils zutage. Die

Ermittlung des wahren Wertes sollte nach Auffassung der Kammer jedoch kein unüberwindliches Hindernis für die Berücksichtigung der Wertkomponente sein.

Die bloße Berücksichtigung tatsächlich geleisteter Einlagen ist verfassungsrechtlich bedenklich, weil der VfGH in seinem aufhebenden Erkenntnis auf die tatsächliche Beeinträchtigung der Vermögenslage abgestellt hat. Eine solche Beeinträchtigung ist aber auch schon bei den oben genannten Fällen gegeben. Mit der Neuregelung wird die wirtschaftliche Belastung nicht vollständig erfaßt. Dies wäre nur bei Einbeziehung sämtlicher Haftungen und Verpflichtungen sowie unter Berücksichtigung der gesamten Vermögensposition gegeben.

Eine derartige Lösung wäre jedoch schon deswegen abzulehnen, weil eine Lösung, welche alle diese Verhältnisse umfaßt, nicht praktikabel wäre, zumal insbesondere Haftungs- und Wertverhältnisse nur sehr aufwendig zu ermitteln sind.

Verfassungsrechtliche Bedenken werden im übrigen solange bestehen bleiben, wie das Steuergesetz zwischen beschränkt und unbeschränkt haftenden Gesellschaftern Differenzierungen schafft, die in der zivilrechtlichen Haftungs- und Vermögenssituation dieser beiden Gruppen von Gesellschaftern nicht begründet sind.

Bemerkt sei, daß der VfGH in dem aufhebenden Erkenntnis eine unterschiedliche Behandlung von Einlagen und sonstigen Leistungen einerseits und bloßen Verpflichtungen zu sonstigen Leistungen andererseits in der Weise, daß Verpflichtungen gegenüber der Gesellschaft erst dann zählen, wenn sie tatsächlich erfüllt werden, als möglicherweise verfassungsrechtlich zulässig bezeichnet hat; der Gerichtshof ließ diese Frage jedoch offen, sodaß keinesfalls ungeprüft davon ausgegangen werden kann, daß eine Nichtberücksichtigung noch nicht erfüllter Verpflichtungen verfassungsrechtlich unbedenklich ist.

Steuersystematische Bedenken

Die Systemwidrigkeit des § 23a in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 1981, für Verluste bei beschränkter Haftung und negativem Kapital an die Stelle des sonst bei Mitunternehmerschaften generell herrschenden Durchgriffprinzips das Trennungsprinzip zu setzen, wird im vorliegenden Entwurf nur durch die Berücksichtigung von Einlagen im positiven Sinne gemildert, dagegen gleichzeitig durch die Ausdehnung des Trennungsprinzips auch bei unbeschränkter gesellschaftsrechtlicher Haftung, die obligatorisch eingeschränkt ist, verschärft. Das Nebeneinander von Trennungs- und Durchgriffprinzip bei Mitunternehmerschaften wird damit ohne eindeutig erkennbare Zielrichtung verstärkt.

Mangelnde Zielkonformität, wirtschaftspolitische Bedenken

Auch nach dem Entwurf bleiben Projekte mit geringem Risiko - die auch ohne formellen Haftungsausschluß de facto kein Risiko bergen - von der Einschränkung des Verlustausgleichs unberührt. Das gleiche gilt für Projekte im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Betroffen bleiben dagegen risikoorientierte Projekte, die andererseits volkswirtschaftlich oft besonders wichtig wären (zB innovative Projekte).

Die Verrechnung mit Einlagen begünstigt weiters kapitalistische Personengesellschaften, bei denen die Gesellschafter von anderen Einkünften leben, während personenbezogene (zB Familien-) Kommanditgesellschaften - bei denen oft keine Einlagemöglichkeit besteht - von der Einschränkung voll getroffen bleiben.

Wie in der BRD bleiben daher auch in Österreich ernste Bedenken bestehen, daß die vorgesehene Regelung am Ziel vorbeigeht: Vielfach werden nicht die Verlustbeteiligungsgesellschaften, die man treffen wollte, wohl aber die personenbezogenen Kommanditgesellschaften, die als Mittelbetriebe in der Volkswirtschaft eine besondere, dynamische Funktion haben - trotz des durch Bankhaftungen meist bestehenden hohen Risikos - voll getroffen.

Zusammenfassung

Da die in Aussicht genommene Neuregelung nicht praktikabel ist, keine einfache Handhabung garantiert und zudem wieder verfassungsrechtlich angreifbar sein wird, verweist die Kammer neuerlich auf die vom Fachsenat für Steuerrecht des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder im Mai ausgearbeitete Stellungnahme und insbesondere die darin enthaltenen Überlegungen zu einer möglichen Neuregelung (siehe Anlage 1). Es kann nicht angehen, einen derart zentralen Bereich der Ertragsbesteuerung einer fortwährenden Rechtsunsicherheit und verfassungsrechtlicher Bedenklichkeit auszusetzen.

Wegen des kausalen Zusammenhanges mit den eben besprochenen materiellen Bestimmungen scheint es sinnvoll, sogleich an dieser Stelle auch auf die Übergangsbestimmungen (Abschnitt I Artikel II des Entwurfes eines AbgÄG 1986) einzugehen.

Zu Abschnitt I Artikel II (Übergangsbestimmungen betreffend § 23a):

Die Rückwirkung der Übergangsregelung ist alleine schon deshalb besonders unpraktikabel, weil in jedem einzelnen Fall von Wartetastenverlusten zu untersuchen sein wird, ob Einlagen geleistet wurden bzw Zahlungen an Gesellschaftsgläubiger erfolgten. Dies bedeutet nicht nur Rechtsunsicherheit, sondern auch einen gewaltigen administrativen Aufwand für alle betroffenen Steuerpflichtigen, ihre Vertreter, aber auch für die Behörde. Eine Fülle von Wiederaufnahmeanträgen und Berichtigungen von Steuererklärungen wäre zu erwarten.

In der Zeit seit Einführung des § 23a haben viele Kommanditisten jedoch im Vertrauen auf die bisher gültige Gesetzeslage Einlagen nicht oder erst zu einer Zeit geleistet, in der solche aus anderen Gründen notwendig waren. Das rückwirkende Inkrafttreten des neugefaßten § 23a Abs 1 brächte für die Vergangenheit eine zusätzliche Verunsicherung der betroffenen Steuerpflichtigen.

Da die Neuregelung wieder verfassungsrechtlich angreifbar ist, wird die Rechtsunsicherheit bei Gesetzwerdung der nun zur Diskussion stehenden geplanten Neuregelung auch nach dem 31. Dezember 1986 anhalten.

Kritik an der Gesetzestechnik

"Einlagen"

Die entscheidende Neuregelung soll darin bestehen, daß die nicht ausgleichs- (und abzugs-)fähigen Verluste nicht nur mit Gewinnen späterer Wirtschaftsjahre, sondern auch mit Einlagen zu verrechnen sind. Der Begriff "Einlagen" wird im Gesetz nicht definiert. Auch aus anderen gesetzlichen Bestimmungen ist für die Auslegung dieses Begriffs kein ausreichender Anhalt zu finden, zumal er sich offenbar weder mit dem gleichnamigen Begriff in § 4 Abs 1 EStG noch mit dem des HGB oder der 4. EVHGB deckt.

Gemäß den EB sollen auch Zahlungen aufgrund von Inanspruchnahmen durch Gesellschaftsgläubiger vom Begriff der "Einlagen" umfaßt sein. Dies bedeutet, daß wohl auch Zahlungen, die von einem Kommanditisten direkt an einen Gesellschaftsgläubiger erfolgen, als "Einlagen" zu gelten haben. So sinnvoll diese Absicht ist, so problematisch ist es jedoch, all diese Sachverhalte mit dem nicht näher definierten Begriff "Einlage" umfassen zu wollen.

"Verrechnung"

Der Satz "Die nicht ausgleichs- und abzugsfähigen Verluste sind mit Einlagen oder Gewinnen späterer Wirtschaftsjahre zu verrechnen" wird erst durch die EB verständlich. Gemeint ist ja nicht die Verrechnung der Verluste mit Einlagen, sondern vielmehr, daß durch Einlagen die Verluste ausgleichs- bzw abzugsfähig werden sollen.

"Steuerliches Kapitalkonto"

Das trotz der vom VfGH geäußerten Bedenken unveränderte Abstellen auf das steuerliche Kapitalkonto bedeutet, daß sich das Steuerrecht weiterhin über die handelsrechtliche Terminologie von festen

und variablen Kapitalkonten bzw von Haft- und Pflichteinlagen hinwegsetzt. Damit wird das diesbezügliche Auseinanderklaffen von handelsrechtlicher und steuerlicher Terminologie festgeschrieben.

Wenn schon an dem Begriff des steuerlichen Kapitalkontos festgehalten wird, so wäre doch jedenfalls folgendes zu berücksichtigen: Die Tatsache, daß unter "negativem Kapitalkonto" das steuerliche Kapitalkonto zu verstehen ist, ist eine so entscheidende Aussage, daß sie nicht nur in den EB, sondern in das Gesetz selbst aufzunehmen und dort auch zu definieren wäre.

Entfall der Bezugnahme auf die "Beteiligung"

Im zweiten Satz des Entwurfes für den neuen § 23a sind im Zusammenhang mit der sogenannten "Verrechnung" von Gewinnen die in der aufgehobenen Fassung enthaltenen Worte "auf Grund seiner Beteiligung" entfallen. Das könnte zu Auslegungsschwierigkeiten führen, weil offen bleibt, ob nur eine Berücksichtigung von Gewinnen aus derselben Beteiligung oder auch aus anderen Mitunternehmenschaften gemeint ist.

Zu Ziffern 4 bis 6 (§ 25 Abs 1 Z 3, § 27 Abs 1 Z 1 und 4):
keine Bemerkungen

Zu Ziffer 7 (§ 33 Abs 3 bis 8):

§ 33 Abs 3 EStG

1. Der allgemeine Steuerabsetzbetrag, der mit S 6.460,00 beabsichtigt ist, sollte gerundet werden, zB auf S 6.500,00. Wie man auf S 6.460,00 kommt, ist nicht ersichtlich, der Betrag ist insbesondere nicht durch 12 teilbar.
2. Die Einschleifbestimmung ist überspitzt ausgetüftelt. Das Unbehagen der Bevölkerung rührt nicht zuletzt daher, daß die Gesetze unverständlich sind und es einem Normalbürger nicht möglich ist, die Akte der Behörden zu überprüfen, zB die Berechnung der Einkommensteuer nachzuvollziehen.

3. Bei dem jetzt vorgesehenen allgemeinen Absetzbetrag und der vorgesehenen Einschleifbestimmung (§ 33 Abs 7 EStG) würde die Einkommensteuerpflicht erst bei einem steuerpflichtigen Einkommen von mehr als S 57.000,00 beginnen, wie aus folgender Berechnung ersichtlich ist:

Zu versteuerndes Einkommen	S 57.000,00		
21 % von S 50.000,00		S 10.500,00	
27 % von S 7.000,00		S 1.890,00	
Allgemeiner Absetzbetrag	S 6.460,00		
Erhöhung um 1 % von			
S 500.000,00			
" 57.000,00-			
<u>S 443.000,00</u>	<u>S 4.430,00</u>		
	S 10.890,00	<u>S 10.890,00-</u>	
		S 1.500,00	
Ermäßigung gem § 33 Abs 7		<u>S 1.500,00-</u>	
Einkommensteuer		<u>S 0,00</u>	

Das heißt, daß die Einkommensteuer von 21 % von den ersten S 50.000,00 überhaupt nicht zum Zug kommt. Um den Effekt zu erreichen, den die Verfasser des Entwurfes anstreben, müßte die 21 %ige Stufe des Tarifes aufgelassen und der allgemeine Absetzbetrag erhöht werden.

§ 33 Abs 7 EStG

Die Bestimmung ist unverständlich formuliert. Sie sollte im Interesse der Vereinfachung des EStG weggelassen werden. Der angestrebte Effekt könnte auf anderem Wege, zB durch Erhöhung des allgemeinen Absetzbetrages oder durch Änderung des Prozentsatzes des Tarifes in der Stufe zwischen S 50.000,00 und S 100.000,00 erreicht werden.

Die Einschleifung führt außerdem zu einer Härte, weil dadurch in der Einschleifstufe ab einem jährlichen Einkommen von S 57.100,00 die Steuerprogression 54 % betragen würde.

Zu Ziffern 8 bis 12 (§§ 40 erster Satz, 41 Abs 2 Z 1 und Abs 3 letzter Satz, 42 Abs 1 Z 3 und Abs 2 Z 3):

keine Bemerkungen

Zu Ziffer 13 (§ 47 Abs 4):

Im vorgesehenen Wortlaut des § 47 Abs 4 EStG wird der Ausdruck "pensionsauszahlende Stelle" verwendet. Bei den übrigen gleichartigen Bestimmungen des EStG wird unverändert die Bezeichnung "bezugsauszahlende Stelle" verwendet (zB § 72 Abs 1, § 106 Abs 6 EStG). Eine einheitliche Terminologie wäre wünschenswert.

Zu Ziffer 14 (§ 49 Abs 3):

keine Bemerkungen

Zu Ziffer 15 (§ 54 Abs 2):

keine Bemerkungen

Zu Ziffer 16 (§ 54 Abs 4):

Die Worte "durch Übermittlung eines automationsunterstützten Ausdrucks, durch Datenträgeraustausch oder durch Übersendung des hierfür aufgelegten amtlichen Vordruckes" erscheinen überflüssig und sollten weggelassen werden. Solche Detailvorschriften sollten nicht im Gesetz geregelt werden, insbesondere zumal der Entwurf ohnehin eine Verordnungsermächtigung vorsieht.

Zu Ziffer 17 (§ 57 Abs 1 bis 5):

keine Bemerkungen

Zu Ziffer 18 (§ 62 Abs 2 Z 9):

Mit der vorgesehenen Neuregelung betreffend Berücksichtigung des Absetzbetrages für Körperbehinderte auch ohne Eintragung eines Freibetrages auf der Lohnsteuerkarte sollte ermöglicht werden, daß die pensionsauszahlenden Stellen den bei maximaler Körperbehinderung zustehenden Freibetrag ohne Eintragung auf der Lohnsteuer-

karte zu berücksichtigen haben. Diese Möglichkeit wird allerdings nur auf jene Fälle eingeschränkt, in denen kein steuerfreier Betrag auf der Lohnsteuerkarte eingetragen ist.

Die vorgesehene Neuregelung ist für alle jene Fälle zu begrüßen, in welchen der betroffene Körperbehinderte nicht die Möglichkeit hat, sich einen Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte eintragen zu lassen. Sie wird jedoch für den Körperbehinderten dann zur Erschwernis, wenn er infolge Alters oder anderer besonderer Umstände die Auswirkungen eines von ihm gestellten Antrages nicht beurteilen kann. So könnte es beispielsweise sein, daß der Körperbehinderte sich auf der Lohnsteuerkarte einen Freibetrag infolge Vorliegens von als Sonderausgaben zu berücksichtigenden Lebensversicherungen (zB Krankenversicherungsbeiträgen) eintragen läßt, jedoch dabei übersieht, daß ihm dabei die von der pensionsauszahlenden Stelle zu berücksichtigenden Freibeträge infolge Körperbehinderung wegfallen.

Vorgeschlagen wird daher:

1. Den Freibetrag gem § 106 Abs 3 bei Bezug einer entsprechenden Zulage oder des Hilflosenzuschusses von der Eintragung auf der Lohnsteuerkarte auszuschließen, da nunmehr deren Berücksichtigung ohne Eintragung auf der Lohnsteuerkarte von der pensionsauszahlenden Stelle zu erfolgen hat;
2. Die Wirksamkeit der vorgesehenen neuen Bestimmung sollte mit dem 1. Jänner 1988 bestimmt werden; dieser Zeitpunkt hängt zusammen mit dem Auslaufen der Geltungsdauer der jetzt im Umlauf befindlichen Lohnsteuerkarten (bis einschließlich 1987).

Damit wäre eine Doppelbegünstigung ausgeschlossen.

Zu Ziffern 19 bis 22 (§§ 62 Abs 4, 67 Abs 1, 67 Abs 8, 67 Abs 11):
keine Bemerkungen

Zu Ziffer 23 (§ 72 Abs 1 und 2):

Betreffend die Frist für den Antrag auf Durchführung des Jahresausgleichs besteht kein sachlicher Grund für die Termine 31. März und 30. September. Die Praxis und VwGH-Beschwerden zeigen, daß ärgerliche Fristversäumnisse entstehen können. Die in § 72 Abs 2 vorgesehene Frist von zwei Jahren könnte auch in den Abs 1 eingebaut werden.

Nach der geplanten Bestimmung des § 72 Abs 2 soll an Stelle des Arbeitgebers dann das Finanzamt zur Durchführung des Jahresausgleiches über Antrag eines Arbeitnehmers zuständig sein, wenn "der Arbeitnehmer den Alleinverdiener-Absetzbetrag oder besondere Verhältnisse gem § 62 Abs 4 nicht fristgerecht geltendgemacht hat."

Diese Bestimmung setzt voraus, daß der Arbeitnehmer von seiner Möglichkeit der Stellung des Antrages zur Durchführung des Jahresausgleiches seitens des Arbeitgebers nicht rechtzeitig nachgekommen ist.

Von diesem Antragsrecht sind allerdings nach dem Wortlaut des Gesetzesentwurfes alle jene Personen ausgeschlossen, für welche der Arbeitgeber den Jahresausgleich ohne Antragstellung durchzuführen hat, d.s. Pensionisten mit nur einer (Dauer-) Lohnsteuerkarte.

Weiters setzt die vorgesehene Regelung voraus, daß der Arbeitnehmer entweder den Alleinverdiener-Absetzbetrag oder besondere Verhältnisse nicht fristgerecht geltendgemacht hat. Wurde ein solcher Antrag bereits gestellt, zB auf Eintragung eines Freibetrages infolge Vorliegens einer Körperbehinderung im geringeren als dem Höchstausmaß, so müßte das diesbezügliche Antragsrecht bei wortgetreuer Auslegung des Gesetzes in der Fassung des Entwurfes als verwirkt angesehen werden.

Es wird angeregt, die vorgesehene Neuregelung ohne die nach Abs 2 lit b vorgesehene Einschränkung allgemein zu fassen, etwa wie folgt:

"(2) Der Antrag auf Durchführung eines Jahresausgleiches kann bis zum Ende des zweitfolgenden Kalenderjahres auch beim Wohnsitzfinanzamt ... gestellt werden."

Mit dieser Formulierung wäre auch eine weitere Erschwernis behoben, welche die davon betroffenen Arbeitnehmer veranlaßt, anstatt die (einfache) Durchführung des Jahresausgleiches die (umständliche) Erstattung von Lohnsteuerbeträgen nach § 240 BAO beim Finanzamt zu beantragen.

Nach dem derzeitigen Gesetzeswortlaut ist der Arbeitgeber verpflichtet, den Jahresausgleich bis zum 30. September des Jahres der Antragstellung durchzuführen. Diese Frist kann seitens des Arbeitgebers immer dann nicht eingehalten werden, wenn bis zum 30. September infolge des noch nicht rechtskräftig abgeschlossenen Verfahrens die Lohnsteuerkarte des Arbeitnehmers mit dem eingetragenen Freibetrag noch nicht vorliegt. Auch in diesem Fall sollte die Zuständigkeit zur Durchführung des Jahresausgleiches seitens des Finanzamtes gegeben sein.

Zu Ziffer 24 (§ 72 Abs 3):

keine Bemerkungen

Zu Ziffer 25 (§ 73 Abs 2 Z 6):

Nach dem Wortlaut der erläuternden Bemerkungen (Seiten 59 und 60) soll die Zuständigkeitserweiterung des Finanzamtes zur Durchführung des Jahresausgleiches jene Fälle betreffen, in denen die fristgerechte Antragstellung für die Eintragung

1. des Alleinverdiener-Absetzbetrages und
2. von steuerfreien Beträgen

auf der Lohnsteuerkarte unterblieben ist.

Dem steht der Wortlaut des § 73 Abs 2 Z 6 EStG in der Fassung des Entwurfes gegenüber, wonach bei der Durchführung des Jahresausgleiches nur die nachträgliche Berücksichtigung besonderer Verhältnisse (d.i. von steuerfreien Beträgen auf der Lohnsteuerkarte) vorgesehen ist, nicht aber auch die rückwirkende Berücksichtigung des Alleinverdiener-Absetzbetrages! Eine entsprechende Ergänzung wäre vorzunehmen.

Zu Ziffern 26 bis 28 (§§ 75 Abs 1 und Abs 2, 93 Abs 1 Z 1):
keine Bemerkungen

Zu Ziffer 29 (§ 102 Abs 3):

Der zweite Satz ist unverständlich. Hier wird der "Einkommensteuer" der "zu erhebende Betrag" gegenübergestellt. Es sollte zur Vermeidung einer unnötigen Begriffsvielfalt anstelle des "zu erhebenden Betrages" von "Einkommsteuer" gesprochen werden.

Zu Artikel II:

siehe die Bemerkungen nach Abschnitt I, Ziffer 3.

Zu Artikel III:

Zu Ziffern 1 bis 3:

keine Bemerkungen

Zu Ziffer 4:

Gemäß Artikel I Ziffer 19 wird die Bestimmung des § 62 Abs 4 EStG dahingehend geändert, daß der Arbeitgeber Eintragungen auf der Lohnsteuerkarte für die ersten sechs Monate eines Kalenderjahres auch dann zu berücksichtigen hat, wenn der Geltungszeitraum der

Eintragungen mit Ablauf des vorangegangenen Kalenderjahres geendet hat. Nach der Inkrafttretensbestimmung soll diese Regelung für Lohnzahlungszeiträume anzuwenden sein, die nach dem 31. Dezember 1985 (!) enden. Dieser Wirksamkeitsbeginn ist sicherlich auf einen Schreibfehler zurückzuführen. Mit der Verlautbarung des Abgabenänderungsgesetzes 1986 ist etwa Ende 1986 zu rechnen. Zu diesem Zeitpunkt kann es einem Arbeitgeber nicht möglich sein, bis zum 30. Juni 1986, also etwa ein halbes Jahr vorher, Eintragungen vom Vorjahr auf der Lohnsteuernkarte seiner Arbeitnehmer zu berücksichtigen. Die Berichtigung wird angeregt.

Zu Abschnitt II (KStG):

Zu Artikel I:

Zu Ziffer 1 (§ 12 Z 1 und 2):

Die Einbeziehung des Partizipationskapitals in § 12 Z 1 KStG ist abzulehnen. Die Ausgabekosten für das Partizipationskapital sind ohne die vorgeschlagene Regelung in vollem Umfang abzugsfähig (Gassner, Das Partizipations- und Ergänzungskapital im Abgabenrecht, 1986, 18f). Die Gleichstellung eines "Aufgeldes" beim Partizipationskapital mit einem Aufgeld bei Ausgabe von Gesellschaftsrechten ist sachlich nicht zu rechtfertigen. Denn ein "Aufgeld" hat beim Partizipationskapital bloß emmissionstechnische aber keine gesellschafts-, abgaben- oder bilanzrechtliche Bedeutung (Gassner, aaO, 18f). Insbesondere kommt die Regelung des § 130 Abs 2 Z 2 AktG über die Dotierung der gesetzlichen Rücklage um den die Ausgabekosten übersteigenden Teil des Aufgeldes nicht zur Anwendung, die die rechtspolitische Begründung für die Regelung des § 12 Z 1 KStG abgibt (vgl Herrmann-Heuer-Raupach § 9 KStG Anm 47 K 33 Lfg 140). Das "Aufgeld" kann beim Partizipationskapital lediglich als rechtstechnisches Mittel der Festsetzung des Beteiligungsverhältnisses am Gewinn und Liquidationserlös dienen. Dieses Beteiligungsverhältnis kann aber - anders als bei Aktien -

auch durch eine quotenmäßige Beschreibung (zB "Auf das Partizipationskapital entfällt ein Anteil von x % am Gewinn und Vermögen") bestimmt werden, ohne daß dann ein "Aufgeld" vorliegt.

Ein sinnvoller Grund, der bei Herstellung des angestrebten Beteiligungsverhältnisses gerade durch "Aufgeld" zur teilweisen Nichtabzugsfähigkeit führen sollte, ist nicht gegeben. Außerdem muß das Partizipationskapital gar keine quotenmäßige Beteiligung am Vermögen und Gewinn vorsehen sondern kann auch als Verbindlichkeit mit fester Verzinsung ausgestaltet sein (Gassner, aaO, 18 Punkt 2.2.1.2. und 19 Punkt 2.2.2.1.). Die Regelung des § 12 Z 1 KStG könnte dann sicherlich nicht zum Zug kommen. Dies führt zu Differenzierungen, die weder durch die gesellschaftsrechtliche Behandlung als Verbindlichkeit noch durch die steuerrechtliche Behandlung nach § 8 Abs 3 KStG zu rechtfertigen sind. Die Regelung ist weiters deshalb abzulehnen, weil sie zusätzlich zu der bereits bestehenden teilweisen Differenzierung in der Behandlung von Eigen- und Fremdkapital eine zusätzliche Differenzierung einführt, die rechtspolitisch in gleicher Weise bedenklich ist. Weiters ist die Differenzierung gegenüber Genußrechten unverständlich. Partizipationskapital wird sich ja zivilrechtlich in der Regel als Genußrecht darstellen. Für Genußrechte kann aber § 12 Z 1 KStG nicht gelten (vgl Herrmann-Heuer-Raupach § 9 KStG Anm 38). Auch die Ausgabekosten für Partizipationskapital sollten daher zur Gänze abzugsfähig sein.

Ziffern 2 bis 4 (§§ 14, 22 Abs 2):

keine Bemerkungen

Zu Artikel II (Übergangsbestimmung zu § 8 Abs 1 letzter Satz):

Die vorgeschlagene Regelung ist abzulehnen. Sie ist aus den gleichen Gründen verfassungswidrig, die zur Aufhebung des § 10 Abs 1 letzter Satz KStG führten. Es ist unverständlich, daß das vom VfGH als gleichheitswidrig erkannte Belastungsergebnis zeitlich befristet wiederum hergestellt werden soll. Dazu kommt noch, daß gegen die Einschränkung der Verlustverwertung durch Beteili-

gungserträge allgemein rechtspolitische Bedenken vorgebracht werden. Diesbezüglich wird auf den "Kommissionsentwurf" für eine Körperschaftsteuerreform hingewiesen. Es geht nicht an, eine Aufhebung durch den VfGH auf verfassungsrechtlich und rechtspolitisch bedenkliche Weise durch eine Übergangsregelung scheinbar zu sanieren.

Zu Artikel III:

keine Bemerkungen

Zu Abschnitt III (GewStG):

Gemäß den Erläuterungen zu Abschnitt III soll die Neufassung nur eine bessere Übersicht über die Hinzurechnungspflicht von Dauerschuldzinsen geben.

Tatsächlich wurde auch nur der Ausdruck: "oder der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen", durch die Formulierung ersetzt: "sowie für Dauerschulden, das sind Schulden, die der nicht nur vorübergehenden Verstärkung des Betriebskapitals dienen", sodaß tatsächlich keine inhaltliche Änderung gegeben erscheint.

Allerdings wird eine grundsätzliche Diskussion des Problemkreises der Dauerschuldzinsen angeregt, da hier zwei Besteuerungsgrundsätze in offenbarem Widerspruch zueinander stehen, nämlich der mit dem Gewerbesteuergesetz verbundene Grundsatz der Objektbesteuerung und der Grundsatz der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit; die Hinzurechnungspflicht bedeutet ja nichts anderes, als daß der mit höheren Fremdkapitalkosten belastete, also weniger leistungsfähige Betrieb gleich besteuert wird, wie der Betrieb, der nicht mit Fremdkapitalkosten belastet ist. Für die Unternehmensbesteuerung erscheint aber der Grundsatz nach der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit als vorrangig.

Die Annahme des Ergänzungskapitals erscheint sinnvoll, sollte jedoch auf Banken ausgedehnt werden, weil es auch in diesem Bereich trotz der speziellen Regelung für Kreditunternehmungen zu Dauerschulden kommen könnte.

Zu Abschnitt IV (UStG):

keine Bemerkungen

Zu Abschnitt V (IPrG):

keine Bemerkungen

Zu Abschnitt VI (BewG):

keine Bemerkungen

Zu Abschnitt VII (GebG):

Zu Artikel I

Zu Ziffer 1 (§ 9):

Die Neufassung des § 9 Abs 2 trägt den Bedenken des VfGH Rechnung. Was jedoch § 9 Abs 1 anlangt, wäre es zusätzlich zur Herausnahme der Gebühr für Wechsel aus dem Anwendungsbereich wünschenswert, den noch verbleibenden Anwendungsbereich des Abs 1 von jeglichem Vorwurf verfassungsrechtlicher Bedenklichkeit zu befreien. Denn nach wie vor sieht § 9 Abs 1 keinen Ermessensspielraum vor und erfordert im Fall der Gebührenverkürzung undifferenziert eine Gebührenerhöhung von 50 %. Zwar ist zuzugeben, daß § 9 Abs 1 bloß auf "Bagatellfälle" anwendbar ist, da sich diese Bestimmung auf in Stempelmarken zu entrichtende Gebühren bezieht, doch erscheint das mit 50 % vorgesehene Ausmaß der Gebührenerhöhung insbesondere im Vergleich mit § 135 bzw auch § 219 BAO als derart hoch, daß auch hier ein Erhöhungs-"Rahmen" vorgesehen werden sollte, dessen Ausschöpfung einer Ermessensentscheidung zugänglich ist.

Zu Ziffern 2 bis 4 (§§ 14 TP 14 Abs 2 Z 20, TP 16 Abs 3, 16 Abs 3):

keine Bemerkungen

Zu Artikel II

keine Bemerkungen

Zu Abschnitt VIII (BAO):

Zu Ziffern 1 bis 3 (§§ 53 Abs 2, 189 Abs 3, 191 Abs 1 lit d):

keine Bemerkungen

Zu Ziffer 4 (§ 2 Abs 3):

Die vorgeschlagene Einschränkung des § 209 Abs 3 BAO ist abzulehnen, weil sie zur Beseitigung des Rechtsinstitutes der "absoluten Verjährung" im Steuerrecht führt. Dieses ist aber sinnvoll, weil es im Interesse der Rechtssicherheit und des Rechtsfriedens unsinnig wäre, Ansprüche nach Ablauf von 15 Jahren durchzusetzen. Auf die Ausführungen von Stoll (Das Steuerschuldverhältnis, 1982, 149ff) wird hingewiesen. Eine Korrektur der Rechtsprechung des VwGH ist abzulehnen, weil sie nur die Tendenz zur schleppenden Führung von (Berufungs-) Verfahren fördert. Eine zügige Verfahrensabwicklung liegt aber sowohl im Interesse der Abgabebehörde als auch der Parteien.

Zu Ziffer 5 (§ 240 Abs 6):

keine Bemerkungen

Zu Ziffer 6 (§ 302 Abs 1):

Die vorgeschlagene Ergänzung des § 302 Abs 1 BAO wird abgelehnt. Die Bescheidbehebung nach § 299 BAO soll kein Regel- sondern ein Sonderfall sein. Wiederholte Bescheidbehebungen in der selben Rechtssache sind überhaupt abzulehnen. Sie führen, wie die Praxis zeigt, nur zu Mißbräuchen durch Ingangsetzung eines "Instanzenkarussells" oder einer "vorsichtsweisen" und unbegründeten Be-

scheidbehebung (vgl die Nachweise bei Gassner, ÖStZ 1985, 3ff).
Hat ein Höchstgericht eine Bescheidbehebung für rechtswidrig erklärt, dann sollte es bei dem erlassenen Bescheid im Interesse der Rechtssicherheit und der Rechtskraft bleiben und nicht neuerlich eine Bescheidbehebung erfolgen können.

Zu Ziffern 7 und 8 (§§ 308 Abs 1, 309):

keine Bemerkungen

Zu Abschnitt IX (AVOG):

keine Bemerkungen

Zu Abschnitt X (kapitalverkehrssteuerliche Bestimmungen):

keine Bemerkungen

Zu Abschnitt XI (Vollzugsklausel):

keine Bemerkungen

Weitere Anregungen der Kammer

Im Zuge der Begutachtung des Entwurfes des Abgabenänderungsgesetzes 1986 erlaubt sich die Kammer, zusätzliche Anregungen vorzubringen, die im Abgabenänderungsgesetz Berücksichtigung finden sollten:

§ 3 Z 29 EStG (Steuerbefreiung für öffentliche Zuschüsse)

Das Erkenntnis des VwGH vom 3.6.1986, 86/14/0001 veranlaßt die Kammer, eine Ergänzung des § 3 Z 29 EStG anzuregen. Nach Auffassung des VwGH ist § 3 Z 29 EStG ("von der Einkommensteuer sind befreit: 29. Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln einschließlich Zinszuschüsse, die aufgrund gesetzlicher Ermächtigung, eines Beschlusses der zuständigen Landesregierung, eines Beschlusses des zuständigen Gemeinderates oder einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zur Anschaffung oder Herstellung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens gewährt und hiefür verwendet werden; dies gilt auch für entsprechende Zuwendungen der in § 4 Abs 4 Z 5 genannten Institutionen, ...") so auszulegen, daß Zuwendungen ausländischer Körperschaften des öffentlichen Rechts nicht steuerbefreit sind.

In einer Reihe von Fällen müßte es jedoch wirtschaftspolitisch erwünscht sein, auch Subventionen ausländischer Gebietskörperschaften steuerfrei zu stellen. Dies zeigt der vom VwGH entschiedene Fall, in dem eine deutsche Gebietskörperschaft die Errichtung von Kläranlagen für in Österreich liegende Alpenvereinshöhlen subventioniert hat. In solchen Fällen, in denen sogar Subventionen aus österreichischen Mitteln erspart werden, wäre eine Befreiung geradezu geboten. Die Angelegenheit könnte bereinigt werden, indem in § 3 Z 29 EStG nach "... entsprechende Zuwendungen" die Worte "ausländischer Gebietskörperschaften und" eingefügt werden.

§ 11 Abs 3 EStG (Rücklage für den nicht entnommenen Gewinn iVm vorzeitiger Abschreibung gem § 8 Abs 4 EStG)

Gemäß § 11 Abs 3 EStG steht die Begünstigung des § 11 Abs 1 u.a. nur zu, wenn weder die Begünstigungen der §§ 8 bis 10 in Anspruch genommen werden noch eine Investitionsrücklage gem § 9 bestimmungsgemäß verwendet wird.

§ 8 Abs 4 sieht in den Ziffern 1 bis 5 eine erhöhte vorzeitige Abschreibung vor. Es handelt sich hier nach der Absicht des Gesetzgebers offenbar um Steuerbegünstigungen für Investitionen, die in besonderer Weise förderungswürdig erscheinen.

Die letzten drei Sätze des Abs 5 haben folgenden Wortlaut:

"Der restliche Teil der Anschaffungs- oder Herstellungskosten der in den Ziffern 1 bis 5 genannten Wirtschaftsgüter ist gleichmäßig auf die nächsten vier Wirtschaftsjahre verteilt abzuschreiben. Neben diesen vorzeitigen Abschreibungen ist keine gewöhnliche Absetzung für Abnutzung (§ 7) zulässig. Abs 3 letzter Satz ist anzuwenden."

Die Finanzverwaltung geht davon aus, daß es sich bei den in den vier Folgejahren abzusetzenden Teilen der Anschaffungs- bzw Herstellungskosten um eine vorzeitige Abschreibung gem § 8 EStG handelt. Dies führt aber in weiterer Folge dazu, daß nach § 11 Abs 3 in der geltenden Fassung in den auf die Investitionen folgenden vier Wirtschaftsjahren Steuerpflichtige von der Begünstigung des § 11 EStG ausgeschlossen sind.

Es dürfte aber nicht der Intention des Gesetzgebers, der die erwähnten Investitionen steuerlich begünstigt, entsprechen, eine derart negative Folgewirkung für die vier auf das Investitionsjahr folgenden Wirtschaftsjahre zu bewirken.

Es ist daher geboten, diese vom Gesetzgeber nicht beabsichtigte Fernwirkung des § 8 Abs 4 auf § 11 EStG zu beseitigen.

§ 22 Abs 1 Z 2 und § 25 Abs 1 Z 1 EStG (Einkunftsart des wesentlich beteiligten GmbH-Gesellschafter-Geschäftsführers)

Gegen § 22 Abs 1 Z 2, 2. und 3. Satz EStG idGF werden verfassungsrechtliche Bedenken geäußert (vgl Weinberger, § 22 Abs 1 Z 2 EStG im Lichte des Gleichheitssatzes, ÖStZ, im Druck, siehe Anlage 2). Die Bedenken richten sich gegen die 25 %-Grenze, ab deren Überschreiten eine Beteiligung eines Geschäftsführers einer GmbH stets zu Einkünften aus selbständiger Arbeit führen sollen. Um eine verfassungskonforme Regelung herzustellen, wird angeregt, die derzeitige Fassung des 3. Satzes leg.cit. hinsichtlich der Beteiligungsgrenze von "wesentlich Beteiligte" auf "mehr als 50 % Beteiligte" abzuändern. Nähere Ausführungen zur verfassungsrechtlichen Problematik mögen der erwähnten Anlage entnommen werden.

§ 7 Z 3 GewStG (Hinzurechnung für Gehälter stiller Gesellschafter)

§ 7 Z 3 GewStG ist derzeit mitarbeiterbeteiligungsfeindlich ausgestaltet und möge daher wie folgt neu gefaßt werden:

"3. Die Gewinnanteile des stillen Gesellschafters, nominelle Mehrbeträge auf Grund einer Wertsicherung der Einlage des stillen Gesellschafters. Weiters Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die für eine Beschäftigung des stillen Gesellschafters im Betrieb gewährt worden sind, wenn die Beteiligung am Gewinn bzw Verlust mehr als 25 vH beträgt. Dies gilt nicht, wenn diese Beträge beim Empfänger zur Steuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen sind."

Durch eine derartige Neuregelung soll eine Mitarbeiterbeteiligung als stiller Gesellschafter, die als Leistungs- und Bindungsanreiz betriebs- und damit auch volkswirtschaftlich wünschenswert ist, ermöglicht werden.

Mit einem Steuerausfall wäre nicht zu rechnen, da die Gewerbesteuerpflicht solche Beteiligungen von Mitarbeitern bisher verhinderte.

§ 4 Abs 5 UStG (Entgelt bei Spiel mit Gewinnmöglichkeit und Wette)

§ 4 Abs 5 UStG möge im zweiten Satz folgende Neufassung erhalten:

"Bemessungsgrundlage beim Spiel mit Gewinnmöglichkeit ist die Summe der Geldeinwürfe, bei der Wette das Entgelt für den einzelnen Wettabschluß. In beiden Fällen mindern ausgezahlte Gewinne das Entgelt nicht".

Das bisherige Wort "Spielabschluß" hat mit der Frage, ob ein Freispiel ein "Spielabschluß" sei, durch die daraus folgende exzessive Besteuerung zu einer großen Zahl anhängiger Verwaltungsverfahren mit ungleichmäßigen Schätzungsmethoden und hohem Steuerwiderstand geführt. Eine gesetzliche Klarstellung (nicht Änderung) würde zusammen mit den von den einzelnen Bundesländern bereits getroffenen Maßnahmen auf diesem Sektor endlich wieder zu einer praktikablen Verwaltungsübung führen und dazu beitragen, daß nicht nur jene überleben, die sich der hohen Besteuerung zu entziehen wissen. Auf die Ausführungen von Heidinger, FJ 1985, 124ff, 142ff und Lechner, ÖStZ 1983, 264ff wird verwiesen.

§ 6 Z 9 lit a und § 12 Abs 10 UStG (Eigenverbrauch bei Grundstücken):

Nach der Verwaltungsübung, insbesondere auch nach der von Kolacny/Scheiner in RdW 1986, 187 vertretenen Ansicht, ist bei Eigenverbrauch von Grundstücken ohne Rücksicht auf die Höhe des seinerzeitigen Vorsteuerabzugs eine praktisch meist wohl vielfach so hohe Umsatzsteuer zu entrichten als dies bei einer Veräußerung des Grundstückes der Fall wäre.

Diese Benachteiligung des Eigenverbrauchs ist zweifellos unsachlich, soll doch die Eigenverbrauchsbesteuerung nur der Gleichmäßigkeit, nicht aber einer überhöhten Besteuerung gegenüber dem Kauf dienen. Die gegenwärtige Regelung, die den Eigenverbrauch äußerst diffamiert, ist daher nach Ansicht der Kammer nicht verfassungskonform. Um eine lange Rechtsunsicherheit und viele

Einzelmaßnahmen zur Steuervermeidung (zB Verkauf bzw Schenkung in der Familie statt Eigenverbrauch bei zukünftiger Eigennutzung einer bisher vermieteten Eigentumswohnung) zu verhindern, sollte ehestens vorbeugend eine gesetzliche Regelung gefunden werden, die den Eigenverbrauch mit Umsätzen aus einer Lieferung gleichstellt. dabei sei auf die Rechtsprechung zB zu Telefonkosten etc verwiesen, die sich grundsätzlich gegen eine gegenüber der Lieferung höhere Eigenverbrauchsbesteuerung wandte:

"Der Eigenverbrauch ist daher als Ersatztatbestand anzusehen, durch den Selbstversorger nicht bessergestellt sein sollen als die anderen Verbraucher; sie sollen aber auch nicht schlechtergestellt sein" (Bundy, Das Umsatzsteuergesetz, Anm 5 zu § 1). Eine solche Schlechterstellung wird aber nach Ansicht von Kolacny/Scheiner, RdW 1986, 187f, bewirkt: Der Käufer einer vor zB 7 Jahren errichteten Wohnung erwirbt fast ohne Umsatzsteuerbelastung (höchstens 2/10tel der Vorsteuer des Veräußerers sind noch im Kaufpreis enthalten), wenn er die Wohnung sofort privat nutzt; wird dagegen zunächst vermietet und auch erst zB nach 20 Jahren die Wohnung selbst genutzt, muß von dem dann ja weit höheren Gesamtwert der Wohnung Umsatzsteuer für den Eigenverbrauch entrichtet werden.

Hiezu ein Beispiel:

Eine 1980 um brutto S 1,2 Mio errichtete Eigentumswohnung (Vorsteuerbelastung S 200.000,00) wird zunächst vermietet, 1987 dann verkauft: Vorsteuerrückverrechnung 3/10tel von S 200.000,00 = S 60.000,00.

Nutzt der Käufer die Wohnung sofort selbst, war sein Kaufpreis mit S 60.000,00 Umsatzsteuer belastet.

Vermietet er dagegen zB bis zum Jahr 1985, um dann selbst zu nutzen, sind 20 % Umsatzsteuer für den Eigenverbrauch bei einem für 1985 angenommenen Wert der Eigentumswohnung von S 2,5 Mio aber S 500.000,00, d.h. die Hälfte der ursprünglichen Anschaffungs-

kosten. Bei entsprechend langen Zeiträumen kann die Umsatzsteuer für den Eigenverbrauch sogar höher sein als die gesamten ursprünglichen Baukosten. Damit wird die Eigennutzung bei einer bisher vermieteten Wohnung durch exzessive Besteuerung unmöglich gemacht, der Eingriff in das Eigentumsrecht müßte genauso wie die Verletzung des Gleichheitsgebotes (höhere Belastung des Eigenverbrauchs gegenüber einer Lieferung) zur Aufhebung durch den Verfassungsgerichtshof führen.

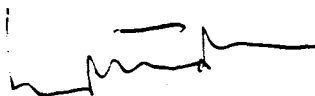
Eine entsprechende Änderung könnte gesetzestechnisch wie folgt erfolgen:

1. In § 6 Z 9 wäre der zweite Satz "Die Steuerfreiheit gilt nicht für den Eigenverbrauch, insoweit für die Grundstücke ein Vorsteuerabzug nach § 12 Abs 1 vorgenommen worden ist" ersatzlos zu streichen.
2. Der § 12 (10) UStG wäre zu erweitern:

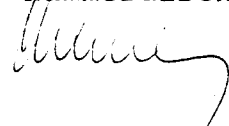
"(10) Erfolgt ein Eigenverbrauch oder ändern sich bei einem Gegenstand, den der Unternehmer in seinem Unternehmen als Anlagevermögen verwendet oder nutzt ..."

Die Kammer bittet höflich um Kenntnisnahme und gestattet sich mitzuteilen, daß wunschgemäß 22 Ausfertigungen dieser Stellungnahme unter einem an das Präsidium des Nationalrates zugemittelt wurden.

Der Präsident:
i.V.



Der Kammerdirektor:



Beilagen: Anlagen 1 und 2

Wien, am 21. Mai 1986

Aufhebung des § 23a EStG 1972 (Verlustzuweisungen bei beschränkter Haftung) durch den Verfassungsgerichtshof - Stellungnahme des Fachsenats für Steuerrecht und Überlegungen zu einer möglichen Neuregelung.

1. Entscheidungsgründe des Verfassungsgerichtshofs

Paragraph 23a EStG BGBl Nr.440/72, in Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 1981, BGBl Nr.620/81, wurde vom Verfassungsgerichtshof als verfassungswidrig aufgehoben (VfGH G 139/85, G 207/85, G 221/85, G 238/85, G 247/85 vom 11.12.1985).

Die Argumente des Verfassungsgerichtshofs seien wie folgt kurz zusammengefaßt:

1.1. Es steht dem Gesetzgeber zwar frei, in Fällen beschränkter Haftung darauf Bedacht zu nehmen, daß sich ein dem Kommanditisten buchmäßig zugewiesener Verlust auf dessen wirtschaftliche Lage nicht negativ auswirkt, dabei kann jedoch nicht die Haftungsbeschränkung selbst unmittelbar maßgeblich sein. Die wirtschaftliche Belastung eines Kommanditisten hängt nicht davon ab, ob der Nachteil im Außen- oder Innenverhältnis auftritt.

In aller Regel trifft den Kommanditisten keine Nachschußpflicht, sodaß in Ermangelung abweichender Vereinbarungen selbst nach dem Verlust der Einlage keinerlei weitere Haftung besteht. Es kann aber sein, daß die den Mitgesellschaftern geschuldete Leistung ("Pflichteinlage") über die im Außenverhältnis maßgebliche Einlage ("Haftelinlage") hinausgeht oder eine Verpflichtung zur Zahlung von Nachschüssen zwecks Deckung des Abganges besteht.

1.2. Das sogenannte Kapitalkonto spiegelt die wirtschaftliche Belastung des Kommanditisten nicht vollständig wider. Die wirtschaftliche Belastung durch die Pflicht zur Leistung der ausstehenden Einlage und die Nachschußpflicht bleiben unberücksichtigt und ein echter Verlust kann nicht ausgeglichen werden. Die gleiche Lage entsteht nachträglich bei Entnahmen, die zur Wiederauffüllung verpflichten und bei sonstiger Zuführung von Mitteln an die notleidende Gesellschaft. Das Kapitalkonto bringt die entscheidenden wirtschaftlichen Verhältnisse nicht adäquat zum Ausdruck.

- 2 -

1.3. Der Gesetzgeber muß nicht jede auch noch so entfernte Möglichkeit einer privatrechtlichen Folge erfassen und kann praktische Lösungen wählen, auch wenn sie gelegentlich zu Härtefällen führen. Es müßte daher nicht verlangt werden, daß ein den Bilanzwert übersteigender höherer wahrer Wert des Kapitalanteils in Ansatz gebracht wird, denn dieser wahre Wert kann nicht jährlich festgestellt werden und tritt erst mit Auflösung der Gesellschaft oder Veräußerung des Anteils zutage, sodaß dann ein Verlustausgleich möglich wird.

Es mag verfassungsrechtlich zulässig sein, zwischen Einlagen und sonstigen Leistungen einerseits und bloßen Verpflichtungen zu künftigen Leistungen andererseits - auch um Manipulationen zu begegnen - derart zu unterscheiden, daß Verpflichtungen gegenüber der Gesellschaft erst dann zählen, wenn sie tatsächlich erfüllt werden; der Gerichtshof läßt aber diese Frage offen. Denn auf Grund des § 23 Abs.1 Satz 2 EStG 1972 können die nicht ausgleichsfähigen Verluste erst mit einem späteren Gewinn verrechnet werden, weshalb das unsachliche Ergebnis auch auf diesem Weg nicht vermieden werden könnte. Der Verlust eines Kommanditisten wirkt sich gerade nicht in jenem Zeitpunkt aus, in dem für ihn tatsächlich eine Beeinträchtigung der Vermögenslage eintritt.

2. Stellungnahme zu den Entscheidungsgründen des Verfassungsgerichtshofs

Eine Sanierung in Form einer Anpassung des § 23a EStG 1972 an die vom Verfassungsgerichtshof in dem zitierten Erkenntnis geäußerten Bedenken erscheint nicht möglich.

2.1. Der Verfassungsgerichtshof verlangt die zeitgleiche Berücksichtigung von "echten" Verlusten wegen der damit gegebenen Riskentragung. Dies ist bei Anknüpfung der Verlustwirksamkeit an den Stand des Kapitalkontos nicht möglich.

2.2. Zur Thematik der Berücksichtigung von Sonderbetriebsvermögen nimmt der Verfassungsgerichtshof nicht ausdrücklich Stellung. Da das Sonderbetriebsvermögen aber über die Haftungs- und Riskensituation grundsätzlich nichts aussagt, muß das steuerliche Kapitalkonto auch nach Rechtsauffassung des Verfassungsgerichtshofes als Ansatzpunkt für eine verfassungskonforme Regelung ausscheiden.

2.3. Ein Abstellen der Verlustverrechnung auf eine Haftungsbeschränkung wird zwar im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes offen gelassen, ist aber schon deshalb nicht zielführend, weil sich die Haftungssituation in der Regel nicht ohne aufwendige Erhebungen ermitteln läßt.

- 3 -

3. Überlegungen hinsichtlich einer Neuregelung

Da es unzweckmäßig erscheint, § 23a EStG zu überarbeiten, sollte das dem § 23a EStG zugrundeliegende Konzept endgültig fallen gelassen werden.

Die Rückkehr zur Rechtslage vor § 23a EStG 1972, wie sie der Verwaltungsgerichtshof gesehen hat (15.4.1980, 1661/79), ist abzulehnen. Gegen sie bestehen zahlreiche Bedenken, die in der Literatur ausführlich dargelegt wurden (Nachweis bei Gassner, ÖStZ 1982, 259 FN 4). Denn die Berücksichtigung von Verlusten, die bei einem Gesellschafter nicht verrechnungsfähig wären, bei einem anderen Gesellschafter führt zu unsachlichen steuer- und handelsrechtlichen Konsequenzen. Außerdem führt die Interpretation der Rechtslage vor § 23a EStG 1972 durch den Verwaltungsgerichtshof zu dem gleichen verfassungswidrigen Ergebnis, weil aus dem Blickwinkel des Gleichheitssatzes eine unsachliche Anknüpfung an das Kapitalkonto vorliegt.

Erstrebenswert erscheint eine verfassungskonforme, einfache und überschaubare Lösung, die auch praktikabel ist.

Eine solche könnte darin bestehen, daß Verluste auch bei beschränkter Haftung unbegrenzt steuerlich zu berücksichtigen sind, andererseits jedoch eine generelle Steuerpflicht für einen in einem negativen Kapitalkonto (welches bei Ausscheiden eines Gesellschafters nicht aufgefüllt werden muß) bestehenden Veräußerungsgewinn, normiert wird.

Schon bisher sah § 23a Abs.1 Satz 2 EStG vor, daß der Betrag des negativen Kapitalkontos, den ein Kommanditist, der ohne Abfindung ausscheidet, nicht auffüllen muß, abzüglich allfälliger Veräußerungskosten als Veräußerungsgewinn im Sinne des § 24 EStG gilt. Die neue Lösung könnte darin bestehen, diese Bestimmung in den § 24 EStG zu übernehmen, wobei sie diesfalls für sämtliche Mitunternehmer und nicht nur für Kommanditisten und für stille Gesellschafter, die als Mitunternehmer anzusehen sind bzw. für andere Mitunternehmer, deren Rechtsstellung auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmung der eines Kommanditisten vergleichbar ist, zu gelten hätte.

Durch eine solche Regelung wäre jedenfalls gewährleistet, daß eine exzessive Ausnützung von Gesellschaftsformen, die eine beschränkte Haftung vorsehen, für steuerliche Zwecke nicht möglich ist. Andererseits böte eine derartige Regelung die Gewähr für eine praktikable Lösung, die auf sämtliche Personengesellschaften anwendbar ist.

- 4 -

Sollte diese Rechtsfolge nicht ohnehin aus der gegenwärtigen Textierung des § 18 Abs.1 Z.4 EStG geschlossen werden können, so müßte in Form einer Übergangsregelung Vorsorge getroffen werden, daß die sogenannten "Wartetastenverluste" gemäß § 23a Abs.1 Satz 2 EStG, die in den Jahren 1982 bis 1986 entstanden sind und nicht spätestens bis 31. Dezember 1986 gegen entsprechend qualifizierte Gewinne aufgerechnet werden konnten, auch nach dem 31. Dezember 1986 berücksichtigt werden. Dies könnte wohl am besten dadurch erfolgen, daß diese Wartetastenverluste ausdrücklich als Sonderausgabe gemäß § 18 Abs.1 Z.4 leg.cit. berücksichtigt werden und erscheint deshalb geboten, weil der Verfassungsgerichtshof hinsichtlich der Verluste eines Kommanditisten auf die tatsächliche Beeinträchtigung der Vermögenslage abstellt. Wenn schon eine zeitkongruente Berücksichtigung dieser Verluste während der Zeit der Gültigkeit des § 23a nicht möglich ist (war), so sollen die bisher unberücksichtigt gebliebenen Verluste wenigstens nach der Rechtswirksamkeit der Aufhebung des § 23a baldmöglichst berücksichtigt werden. Die Übergangsregelung wäre auf beschränkt Steuerpflichtige auszuweiten.

Als begleitende Maßnahmen werden folgende gesetzliche Regelungen vorgeschlagen und zur bestmöglichen Verhinderung von unseriösen oder nicht ausreichend durchdachten Beteiligungskonzepten für Publikumsgesellschaften gefordert:

Durch ein Prospekthaftungsgesetz sollte der Initiator von an das Publikum gerichteten Beteiligungskonzepten für die in dem Prospekt gemachten Angaben zur Haftung herangezogen werden können. Weiters wäre vorzusehen, daß jeder Prospekt eines an das Publikum gerichteten Beteiligungskonzeptes von einem zur Erteilung eines förmlichen Bestätigungsvermerkes befugten Wirtschaftstrehänders geprüft und testiert wird.

§ 22 Abs. 1 Ziff. 2 EStG., i.d.F. BGBl. 1981/620,im Lichte des Gleichheitssatzes B-VG1. VORBEMERKUNG.

Ein verstärkter Senat des Verwaltungsgerichtshofes kam in seinem Erkenntnis vom 8.12.1980, 1666,2223,2224/79, zu folgendem Rechtsatz:

"Der Gesellschafter-Geschäftsführer einer Gesellschaft mbH. hat es kraft seiner Stellung als Gesellschafter in der Hand, daß er die Geschäftsführung nicht gegen seinen Willen und damit nach Weisungen eines anderen anrufen muß, wenn auf Grund der Höhe seines Geschäftsanteiles oder auf Grund gesellschaftsvertraglicher Sonderbestimmungen (Sperrminorität) Gesellschafterbeschlüsse gegen seinen Willen nicht zustandekommen können.

Es kann daher in einem solchen Falle nicht die Rede davon sein, daß der Gesellschafter-Geschäftsführer verpflichtet sei, den Weisungen eines anderen zu folgen. Ein Dienstverhältnis in steuerlicher Hinsicht liegt daher nicht vor." 1)

Mit diesem Erkenntnis ist der Verwaltungsgerichtshof von seinen bisherigen, auf den Urteilen des ehemaligen Reichsfinanzhofes aufbauenden und parallel zur BFH-Rechtssprechung entwickelten Erkenntnissen abgegangen. 2)

Die Änderung in der Rechtssprechung des Verwaltungsgerichtshofes hat den Gesetzgeber veranlaßt, dem § 22 Abs. 1 Ziff. 2 EStG. 3) vier weitere Sätze einzufügen und die erläuternden Bemerkungen der Regierungsvorlage führen dazu aus:

Die Neufassung des § 22 Abs. 1 Ziff. 2 und des § 25 Abs. 1 Ziff. 1 wurde durch die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes zum Gesellschafter-Geschäftsführer von Gesellschaften mit beschränkter Haftung ausgelöst.

Von der Neuregelung des § 22 Abs.1 Ziff. 2 sollen alle an einer Kapitalgesellschaft (Aktiengesellschaft, Gesellschaft mbH.) mit mehr als 25 v.H. beteiligten Personen mit ihren Vergütungen für Tätigkeiten erfaßt werden, die - abgesehen von in bestimmten Fällen fehlendem Merkmal der Weisungsgebundenheit - alle Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweisen. Diese Tätigkeitsvergütungen sollen als Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit gelten. Dies soll auch dann gelten, wenn die Tätigkeit nicht als Geschäftsführer oder Vorstandsmitglied ausgeführt wird oder nur eine mittelbare Beteiligung vorliegt." 4)

Bis zum Inkrafttreten des Abgabenänderungsgesetzes 1981 hatte § 22 Abs. 1 Ziff. 2 nur einen, nämlich den jetzigen ersten Satz. Für die Zeit bis zum Inkrafttreten des Abgabenänderungsgesetzes 1981 regelten die Erlässe des BMFF, AÖFV Nr. 150/81 und AÖVF Nr. 214/81 die Zuordnung der Bezüge von Gesellschafter-Geschäftsführern zu den Einkünften aus sonstiger selbständiger Arbeit im Sinne des Erkenntnisses des VwGH vom 9.12.1980.

- 1) ÖStZ. - Beilage Nr. 13/1981, S. 140
- 2) RFH-Urteil 3.6.1930, RStBl. S. 440, und BFH-Urteil vom 11.10.1955, BStBl. III/379. und 24.6.1958, BStBl. III/S. 381
- 3) Abgabenänderungsgesetz 1981, BGBI. 1981/620
- 4) Abweichende Regelung von den Grundsätzen, die der Judikatur zugrunde liegen (Doralt-Ruppe, Grundriß des österreichischen Steuerrechts I/S. 32)

2. ARBEITNEHMER IM SINNE DES § 47 Abs. 3 EStG.

Ein Dienstverhältnis liegt vor, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn die tätige Person in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers, dessen Weisungen zu folgen verpflichtet ist.

Aus dieser Legaldefinition des Begriffes Dienstverhältnis bzw. Arbeitnehmer ergeben sich folgende Merkmale:

1. Es hat zunächst ein Vertrag zwischen dem Arbeitgeber einerseits und jener Person vorzuliegen, die sich verpflichtet, die eigene Arbeitskraft gegen Entgelt zur Verfügung zu stellen.
2. Die tätige Person stellt sich in der Betätigung ihres geschäftlichen Willens unter die Leitung des Arbeitgebers.
3. Sie verpflichtet sich, im Rahmen des geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers den Weisungen des Arbeitgebers zu folgen (Weisungsgebundenheit).
4. Die tätige Person verfügt über keine Freizügigkeit in der Wahl des Arbeitsplatzes, in der Gestaltung der Arbeitszeit und in der Festlegung des Erholungsurlaubes.
5. Das Dienstverhältnis setzt voraus, daß die Leistung nicht an eine Vielzahl von Auftraggebern erbracht wird, sondern lediglich gegenüber dem oder den Arbeitgebern. Mehrere Dienstverhältnisse nebeneinander sprechen nicht gegen die Arbeitnehmereigenschaft.
6. Die tätige Person verzichtet auf die Befugnis, sich in der Durchführung der Leistung vertreten lassen zu können. Über eine etwaige Vertretung bei Arbeitsverhinderung entscheidet daher nicht der Arbeitnehmer sondern der Arbeitgeber.
7. Das Unternehmerwagnis trägt ausschließlich der Arbeitgeber.

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 8.12.1980 wird besonders im Zusammenhang mit dem Gesellschafter-Geschäftsführer das Merkmal der persönlichen Abhängigkeit durch Weisungsgebundenheit hervorgehoben.

Sie ist durch weitgehende Unterordnung gekennzeichnet und führt zur weitreichenden Ausschaltung der eigenen Bestimmungsfreiheit. Durch die Weisungsgebundenheit wird der Arbeitnehmer fremd bestimmt. Es fehlt demnach die Eigenverantwortlichkeit, welche die selbständige Tätigkeit kennzeichnet. Dies bedeutet nicht, daß der Arbeitnehmer in der Ausübung seiner Tätigkeit dem Arbeitgeber gegenüber nicht verantwortlich wäre. Diese Verantwortlichkeit leitet sich aber aus den lohn- und arbeitsrechtlichen Bestimmungen unter Berücksichtigung der Kollektivverträge und der Betriebsvereinbarungen ab.

Werden die Dienstverhältnisse der Gesellschafter-Dienstnehmer an den oben dargestellten Kriterien gemessen, so wird in der weit- aus überwiegenden Mehrzahl ein Dienstverhältnis nach obigen Maßstä- ben vorliegen. Für die Zuordnung zu den Einkünften aus nichtselb- ständiger Arbeit gemäß § 25 EStG., aber auch für die Zuordnung ge- gemäß § 22 Abs. 1 Ziff. 2 EStG. ist die Erfüllung der vorstehenden Voraussetzungen zwingend, wobei lediglich für die den Einkünften aus selbständiger Arbeit zuzuordnenden Arbeitseinkünften das Merk- mal der Weisungsgebundenheit entfallen kann.

3. RECHTE DER GESELLSCHAFTER IN DER GESELLSCHAFTERVERSAMMLUNG.

Die Gesellschafter einer Gesellschaft mbH. üben ihre Rechte, die ihnen das Gesetz oder der Gesellschaftsvertrag einräumen, in der Generalversammlung im Wege der Stimmabgabe aus, es sei denn, daß sämtliche Gesellschafter sich im einzelnen Falle schriftlich mit der zu treffenden Bestimmung oder doch mit der Abstimmung im schriftlichen Wege einverstanden erklären.

Der Beschlußfassung durch die Generalversammlung obliegt auch unter anderem die Bestellung der Geschäftsführer. Sie kann durch Beschluß der Gesellschafter auch jederzeit widerrufen werden.

Die Einschränkung des § 16 Abs. 3 GmbH.-Gesetz ist aber zu beachten. Die so bestellten Geschäftsführer vertreten die Gesellschaft gerichtlich ~~oder~~ ^{und} außergerichtlich. Die Zeichnung erfolgt nach den im Gesellschaftsvertrag vorgesehenen Bestimmungen bzw. nach § 18 GmbH.-Gesetz. Gemäß § 19 GmbH.-Gesetz wird die Gesellschaft durch die von den Geschäftsführern in ihrem Namen geschlossenen Rechtsgeschäfte berechtigt und verpflichtet; es ist gleichgültig, ob das Geschäft ausdrücklich im Namen der Gesellschaft geschlossen worden ist, oder ob die Umstände ergeben, daß es nach dem Willen der Beteiligten für die Gesellschaft geschlossen werden sollte.

Die Geschäftsführer sind nur durch den Gesellschaftsvertrag oder durch Beschlüsse der Gesellschafter in der Geschäftsführung beschränkt, ebenso wie durch verbindliche Anordnungen des Aufsichtsrates. Eine solche Beschränkung der Vertretungsbefugnis hat aber gegen Dritte keine rechtliche Wirkung. Nach § 25 GmbH.-Gesetz sind die Geschäftsführer verpflichtet, bei ihrer Geschäftsführung die Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmannes anzuwenden.

Den Geschäftsführern obliegt auch die Bestellung von Prokuristen sowie der Widerruf der Prokura.

Neben der Einsetzung des Geschäftsführers obliegen der Beschlußfassung durch die Gesellschafter zahlreiche Angelegenheiten, insbesondere die im § 35 GmbH.-Gesetz der Beschlußfassung der Gesellschafter vorbehaltenen Aufgaben.

Soferne im Gesellschaftsvertrag oder im Gesetz nichts anderes bestimmt ist, erfolgt die Beschlußfassung der Gesellschafter durch einfache Mehrheit der abgegebenen Stimmen (§ 39 GmbH.-Gesetz). Auf Grund der im § 37 GmbH.-Gesetz geregelten Minderheitsrechte können Gesellschafter, deren Stammeinlagen mindestens den 10. Teil des Stammkapitals erreichen, die Einberufung der Gesellschafterversammlung verlangen. Außerdem ist jeder Gesellschafter klageberechtigt, der in der Gesellschafterversammlung erschienen ist und gegen den Beschluß seinen Widerspruch protokollieren ließ, sowie jeder nicht erschienene Gesellschafter, wenn er zur Versammlung unberechtigterweise nicht zugelassen wurde oder am Erscheinen verhindert war. Ihre Klageberechtigung bezieht sich auf die Nichtigkeit eines Beschlusses der Gesellschafter, wenn

1. der Beschluß nach diesem Gesetz oder dem Gesellschaftsvertrag als nicht zustandegekommen anzusehen wäre, und
2. der Beschluß durch seinen Inhalt zwingende Vorschriften des Gesetzes verletzt oder mit Vorschriften des Gesellschaftsvertrages im Widerspruch steht.

Aus dem vorstehenden ergibt sich, daß die Gesellschaft gerichtlich und außergerichtlich von den Geschäftsführern vertreten wird. Der Gesellschafter, soweit er nicht mit mehr als 50 % am Stammkapital beteiligt ist, hat lediglich die Möglichkeit, im Rahmen der Minderheitsrechte etwaige Beschwerden gegen die Geschäftsführer vor die Gesellschafterversammlung zu bringen. Abgestellt können jedoch die tatsächlichen oder vermeintlichen Fehlhandlungen der Geschäftsführer nur werden, wenn in der Gesellschafterversammlung die erforderliche Mehrheit für den Antrag zustandekommt.

Im Zusammenhang mit den eigenen Dienstverhältnissen von Gesellschaftern zur Gesellschaft entscheiden daher die Geschäftsführer als Organ der Gesellschaft, das zur Vertretung der Gesellschaft eingesetzt ist. Der als Dienstnehmer beschäftigte Gesellschafter hat keinerlei Einfluß auf die Geschäftsführung, wenn er in der Gesellschafter-

- 7 -

versammlung nicht die erforderliche Stimmenmehrheit erreichen kann. Daraus ergibt sich, daß ein Gesellschafter-Dienstnehmer mit 25 % Beteiligung am Stammkapital ebensowenig Einfluß in der Generalversammlung ausüben kann, wie einer Gesellschafter-Dienstnehmer, der mit 50 % am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt ist. Kommen in der Gesellschafterversammlung entsprechende Mehrheitsbeschlüsse nicht zustande, so unterliegen die Gesellschafter-Dienstnehmer den Anordnungen der Geschäftsführer, auch der Gesellschafter-Geschäftsführer, ohne Rücksicht darauf, ob und in welchem Ausmaß die Geschäftsführer am Stammkapital beteiligt sind. Gesellschafter-Dienstnehmer sind daher in ihrer Tätigkeit ebenso fremdbestimmt und weisungsgebunden, wie dies Dienstnehmer sind, die an der Gesellschaft nicht beteiligt sind, und wie dies Dienstnehmer sind, die an der Gesellschaft bis zu 25 % beteiligt sind. Sie sind somit Arbeitnehmer gemäß § 47 Abs. 3 EStG., weil sie alle Merkmale eines Arbeitnehmers auf sich vereinigen.

Anders verhält es sich aber bei den Gesellschafter-Geschäftsführern, die mit 50 % am Stammkapital der Gesellschaft beteiligt sind. Sie sind das zur Vertretung der Gesellschaft bestimmte Organ und haben als solches die Arbeitgeberfunktion der Gesellschaft wahrzunehmen. Da sie außerdem zu 50 % am Gesellschaftskapital beteiligt sind, so kann ihnen auch in der Gesellschafterversammlung kein fremder Wille aufgezwungen werden, weil hierfür zumindest die einfache Stimmenmehrheit erforderlich wäre. Bei einer Beteiligung von 50 % kann die einfache Stimmenmehrheit daher keinesfalls gegen den Willen des Gesellschafter-Geschäftsführers zustandekommen.

Für Gesellschafter-Geschäftsführer mit 50 % Beteiligung und darüber entfällt daher die Weisungsgebundenheit und damit ein wesentliches Merkmal der Dienstnehmereigenschaft.

4. SACHLICH UNGERECHTFERTIGTE DIFFERENZIERUNG DURCH § 22 Abs. 1 Ziff. 2 EStG., IN DER GELTENDEN FASSUNG.

Gemäß § 22 Abs. 1 Ziff. 2, 2. bis 4. Satz, zählen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte geleistet werden, zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit, wenn sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses gemäß § 47 Abs. 3 EStG. vorliegen.

Zunächst sollte die unterschiedliche steuerliche Auswirkung, die sich aus der Zuordnung zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit einerseits und der Zuordnung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit andererseits ergibt, veranschaulicht werden.

	<u>selbständige Arbeit</u>	<u>nichtselbst. Arbeit</u>
monatl. S 60.000,--	840.000,--	840.000,--
3 Kinder, mit Alleinverdiener- absetzbetrag, frei gem. § 67	0,--	- 8.500,--
mit festen Steuersätzen zu ver- steuern	0,--	- 120.000,--
SV-Beitrag	- 50.952,70	- 50.972,70
Steuerpflichtiges Einkommen	789.047,30	660.547,30
=====		
Einkommen- bzw. Lohnsteuer lt. Tabelle bzw. Jahresausgleichs- tabelle	376.620,--	294.111,60
feste Steuersätze, 3 Kinder	-	0,--

Daraus ergibt sich, daß die Zuordnung der Bezüge zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit, obwohl die Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 3) vorliegen, eine um 28,5 % höhere Steuerleistung als bei Zuordnung zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit verursacht. Liegen die monatlichen Einkünfte unter S 60.000,-, so steigt die Mehrbelastung durch Zuordnung zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit an und macht z.B. bei Monatsbezügen von S 20.000,- bereits 69,54 % aus.

Steigen die Monatsbezüge über S 60.000,- an, so fällt die Steuer-
mehrleistung durch die Zuordnungsunterschiede ab. So beträgt die
steuerliche Mehrleistung bei einem Monatsbezug von S 100.000,- nur
mehr 23,74 %.

Die dem Erkenntnis vom 8.12.1980 folgende erlaßmäßige Regelung, die
bis zum 31.12.1981 Geltung hatte ⁵⁾, ordnete nur die Vergütungen
an die Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer Beteiligung von 50%
und mehr den Einkünften aus selbständiger Arbeit zu. Es ist davon
auszugehen, daß die Geschäftsführer von Gesellschaften mit be-
schränkter Haftung jene Personengruppe ist, die in ihren Gesell-
schaften für ihre Tätigkeit die höchste Entlohnung erzielen.
Gesellschafter-Dienstnehmer hingegen sind Arbeitnehmer, die besten-
falls als Prokuristen, vielfach aber den Arbeitnehmerkreisen in
ihrer Gesellschaft angehören, die, so wie der Durchschnitt der be-
triebsangehörigen Arbeitnehmer, entlohnt werden.

Diese Arbeitnehmer werden nun von der Neuregelung des § 22 Abs. 1
Ziff. 2 EStG. besonders hart betroffen. Abgesehen davon, daß die
Neuregelung zu einem sozial unbefriedigendem Ergebnis führt, kann
sie meiner Auffassung nach auch dem Gleichheitsgebot der Bundesver-
fassung nicht standhalten.

In zahlreichen Erkenntnissen hat der Verfassungsgerichtshof stets
dargetan, daß das Gleichheitsprinzip dem Gesetzgeber verbietet, ge-
setzliche Differenzierungen vorzunehmen, die sich nicht aus entspre-
chenden Unterschieden im Tatsächlichen ableiten, also nicht sach-
lich begründbar sind ⁶⁾.

Es ist dem Gesetzgeber nicht verwehrt, innerhalb eines von ihm ge-
schaffenen rechtlichen Ordnungssystems einzelne Tatbestände auf
eine nicht systemgerechte Art zu regeln, wenn sachliche Gründe dies
rechtfertigen. Bei der Wahrung der Sachlichkeit ist der Gesetzgeber
deshalb allein, nicht einer verstärkten Bindung an das von ihm ge-
wählte Ordnungssystem unterworfen, weil er Gleichgeartetes prinzi-
piell einer gleichen rechtlichen Ordnung unterzogen hat.

- 10 -

Im österreichischen Verfassungsrechtsbereich läßt es der Gleichheitssatz nicht zu, die Sachlichkeit einer Sonderregelung einzelner Tatbestände innerhalb eines geschlossenen prinzipiellen Ordnungssystems anders zu beurteilen, als die Sachlichkeit einer Regelung außerhalb eines solchen Systems 7).

Ebenso wie sonst ist hier vielmehr maßgebend, ob die vom Gesetzgeber getroffene Differenzierung in irgendwelchen Gründen ihre sachliche Rechtfertigung findet. Eine Regelung, die für sich allein betrachtet, als unsachlich anzusehen ist, wird nicht dadurch zu einer sachlichen Regelung, daß auf dem gleichen oder einem anderen Rechtsgebiet bezüglich anderer Tatbestände eine gleichartige Regelung getroffen wurde 8).

Die im § 22 Abs. 1 Ziff. 2 in Verbindung mit § 25 Abs. 1 Ziff. 1 durch das Abgabenänderungsgesetz 1981, BGBl. 1981/620, getroffene Differenzierung ist, wie in den vorhergehenden Absätzen ausgeführt, sachlich nicht begründbar, wenn sie auf alle Gesellschafter-Dienstnehmerverhältnisse ausgedehnt wird und nicht nur eingeschränkt auf die Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer Beteiligung am Gesellschaftskapital von 50 % und mehr Geltung hat. Gesellschafter-Geschäftsführer sind schon mit einer Beteiligung von 50 % am Stammkapital nicht mehr einem fremden Willen unterworfen, weil die Gesellschafter einen Beschluß gegen den Gesellschafter-Geschäftsführer mit einer Beteiligung von 50 %, bei fehlenden Sondervereinbarungen im Gesellschaftsvertrag, nicht fassen können. Bei Gesellschafter-Geschäftsführern mit einer Beteiligung bis einschließlich 49 % gilt dies nicht, sodaß für diese Geschäftsführer seitens der Gesellschafterversammlung Weisungsgebundenheit vorliegt. Es wäre daher auch für derartige Gesellschafter-Geschäftsführer, wie dies der Verwaltungsgerichtshof, aufbauend auf die RFH-Rechtssprechung und parallel zur BFH-Rechtssprechung judizierte, vorzugehen, weil für derartige Gesellschafter-Geschäftsführer alle für ein Dienstverhältnis erforderlichen Voraussetzungen vorliegen.

- 11 -

Ganz besonders aber gilt dies für die Gesellschafter-Dienstnehmer, die am Stammkapital bis einschließlich 50 % beteiligt sind. Diese Gesellschafter-Dienstnehmer unterliegen der Weisung der Geschäftsführer, die wiederum die Weisungen der Gesellschafterversammlung zu befolgen haben. Keinesfalls aber besteht ein Unterschied zwischen Gesellschafter-Dienstnehmern mit Beteiligungen bis 25 % am Stammkapital und solchen mit Beteiligungen zwischen 25 und 50 % am Stammkapital. Ihre rechtliche Stellung ist, abgesehen vom höheren Stimmrecht in der Gesellschafterversammlung, gleich und alle Gesellschafter mit einer Beteiligung von 50 % und weniger müssen in der Gesellschafterversammlung Mehrheiten für die von ihnen gestellten Anträge an die Gesellschafterversammlung suchen. Dies gilt ganz besonders für ihr persönliches Dienstverhältnis zur Gesellschaft, weshalb sachliche Gründe für eine derartige Differenzierung, wie sie § 22 Abs. 1 Ziff. 2 EStG. in Verbindung mit § 25 Abs. 1 Ziff. 1 EStG. vorsieht, nicht gegeben sind. Fehlt es aber an einer sachlichen Differenzierung, so ist die entsprechende gesetzliche Bestimmung verfassungswidrig.

Ergeht auf Grund eines verfassungswidrigen Gesetzes ein Bescheid, so wird dadurch auch das durch Artikel 5 Staatgrundgesetz normierte Grundrecht auf Eigentum verletzt ⁸⁾, insbesondere, wenn die steuerliche Mehrleistung durch Anwendung dieses Gesetzes bis über 70 % betragen kann.

Da sachliche Gründe für die im § 22 Abs. 1 Ziff. 2 und im § 25 Abs. 1 Ziff. 1 EStG. getroffene Differenzierung nicht erkennbar sind, stehen sie, soweit sie sich auf Vergütungen, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale des Dienstverhältnisses aufweisende Beschäftigung gewährt werden, im Widerspruch zum Gleichheitssatz der österreichischen Bundesverfassung und es sind demnach alle Bescheide als Verfassungswidrig anzusehen, die unter Anwendung der §§ 22 Abs. 1 Ziff. 2 bzw. § 25 Abs. 1 Ziff. 1 EStG. ergeben.

- 5) AÖFV 150/1981 und 214/1981
- 6) VfGH vom 10.3.1969, B 226, 230/68
- 7) VfGH vom 12.12.1968, G 21/68, G 23,24/68
- 8) VfGH vom 14.10.1964, G 8/64
- 9) VfGH vom 22.6.1967, B 25/67