



27/SN-126/ME

ÖSTERREICHISCHER RECHTSANWALTSKAMMERTAG

1010 WIEN, ROTENTURMSTRASSE 13 (ERTLGASSE 2), POSTFACH 612, TELEFON 63 27 18, DW 23

An das

Bundesministerium für Finanzen
Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
1015 Wien

Betrifft **GESETZENTWURF**
Z' 38 - GE 9 88
Datum: - 1. JUNI 1988

Zl: 119/88

verteilt

1. Juni 1988 *Reinhold*GZ: 1162/88*D. Fountner*

Betrifft: GZ 13 5002/1-IV/13/88/10

Entwurf eines Bundesgesetzes über die Besteuerung des Einkommens
von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988 - KStG 1988)

Zu dem Entwurf für ein Körperschaftsteuergesetz 1988 erstattet der österreichische Rechtsanwaltskammertag folgende

Stellungnahme:

Allgemeines:

Verwiesen wird auf die allgemeinen Bemerkungen in der Stellungnahme zu dem Entwurf eines Einkommensteuergesetzes 1988.

Besonderes:

Zu §§ 1 bis 5:

Zu begrüßen ist, daß Klarstellungen erfolgen und bisherige Bestimmungen in gestrafterer Form gefaßt werden.

-2-

Zu § 6:

Die Förderung des Aufbaues einer betrieblichen Altersversorgung, insbesondere des Aufbaues neuer Pensionskassen, ist zu begrüßen.

Zu §§ 7 und 8:

Die Anpassung an Bestimmungen des EStG 1988 ist konsequent.

Die neue Regelung, die den sogenannten Mantelkauf, in dem lediglich der Kauf von Verlusten zu erblicken ist, verhindern soll, ist abzulehnen. Es entspricht dem Wesen der juristischen Person, daß sie ihre Persönlichkeit auch dann behält, wenn ein vollständiger Wechsel der Gesellschafter eintritt und sich ihre Organisation ändert. Es kann durchaus in Kauf genommen werden, daß "im Leben" einer juristischen Person in der Vergangenheit entstandene Verluste durch spätere Gewinne ausgeglichen werden. Die Beschränkung des Verlustvortrages auf nunmehr 5 Jahre, was abzulehnen ist, bildet jedenfalls ein ausreichendes Korrektiv.

Zu § 10:

Die Befreiung für Beteiligungserträge, also eine Erweiterung der Schachtelbefreiung, entspricht dem System des KStG 1988 und wird insgesamt begrüßt.

Zu § 12:

Das schon in der Stellungnahme zum EStG 1988 nicht abzugsfähige Aufwendungen betreffend Gesagte gilt auch hier. Die Angemessenheitsprüfung wird abgelehnt.

Zu § 25:

Die Einführung eines einheitlichen Körperschaftsteuersatzes von 30 %, das ist der unterste Satz nach dem derzeit geltenden KStG, ist im Interesse der Eigenkapitalbildung und damit der Verbesserung der Struktur von Körperschaften grundsätzlich richtig. Der Wegfall der Ermäßigung der Körper-

-3-

schaftsteuer auf die Hälfte bei "offenen Ausschüttungen" wird jedoch nicht, wie dies in den Erläuterungen behauptet wird, im Zusammenhalt mit der 25-%igen Kapitalertragsteuer unter Weitergeltung des Halbsatzverfahrens die Einfachbesteuerung bei personenbezogenen juristischen Personen sicherstellen. Die höchste Besteuerung wird grob gesagt bei 30 % plus 25 %, also bei 55 % und damit über dem Höchststeuersatz des EStG 1988 liegen.

Daß die generelle Absenkung des Körperschaftsteuersatzes auf 30 %, so zweckmäßig sie sein mag, dem Erfordernis der Steuergerechtigkeit nicht entspricht, ist anzumerken. Auch hier werden gleiche Einkommen juristischer Personen und natürlicher Personen ungleich besteuert. Dies gilt sowohl im Vergleich des Körperschaftsteuersatzes zum Einkommensteuersatz als auch bei personenbezogenen Körperschaften bei der Besteuerung des wesentlich Beteiligten im Vergleich zu sonst Einkommensteuerpflichtigen.

Wien, am 6. Mai 1988

DER ÖSTERREICHISCHE RECHTSANWALTSKAMMERTAG

Dr. SCHUPPICH
Präsident



ÖSTERREICHISCHER RECHTSANWALTSKAMMERTAG

1010 WIEN, ROTENTURMSTRASSE 13 (ERTLGASSE 2), POSTFACH 612, TELEFON 63 27 18, DW 23

Zl. 119/88

An das
Bundesministerium für Finanzen

Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
1015 W i e n

zu: GZ 13 5002/1-IV/13/88/10

Betrifft: Entwurf eines Bundesgesetzes über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988-KStG 1988)

Der Österreichische Rechtsanwaltskammer übermittelt im Nachhang die Stellungnahme der Rechtsanwaltskammer Niederösterreich zur gefälligen Kenntnisnahme und dem Ersuchen um Berücksichtigung.

Wien, am 18. Mai 1988

DER ÖSTERREICHISCHE RECHTSANWALTSKAMMERTAG

Dr. SCHUPPICH
Präsident



RECHTSANWALTSKAMMER NIEDERÖSTERREICH

A-3100 ST.PÖLTEN ANDREAS-HOFER-STRASSE 6 TELEFON 02742/61650

GZ.: 384/88

BEGUTACHTUNG DES ENTWURFES DES KÖRPERSCHAFTSSTEUERGESETZES 1988

Die Rechtsanwaltskammer Niederösterreich erlaubt sich zu dem am 13. April 1988 übersandten Entwurf eines Gesetzes über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988 - KStG 1988) laut Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen vom 30. März 1988, GZ. 13 5002/1-IV-/13/88/10, innerhalb offener Frist wie folgt

S t e l l u n g

zu nehmen:

1.) Allgemeines

1.1.)

Im Hinblick auf die enge Verknüpfung des Entwurfes des Körperschaftsteuergesetzes 1988 mit dem Entwurf des Einkommensteuergesetzes 1988 (wie bisher des Körperschaftsteuergesetzes 1966 mit dem Einkommensteuergesetz 1972) wird auch im Rahmen der Stellungnahme zu dem Entwurf des Körperschaftsteuergesetzes 1988 auf die umfassenden Ausführungen zum Entwurf des Einkommensteuergesetzes 1988 verwiesen, die ja teilweise auch für die Besteuerung von Körperschaften entsprechende Bedeutung haben.

Eines der Ziele der sogenannten "großen Steuerreform", nämlich der Schaffung eines einfacheren Steuersystems, welches auch für den Steuerpflichtigen -- ohne kostspielige Rechtsberatung -- leichter durchschaubar und erfaßbar ist, ist bedauerlicherweise aus der Sicht der NÖ. Rechtsanwaltskammer nicht gelungen, wenn man sich den gegenständlichen Entwurf des Körperschaftssteuergesetzes 1988 im Zusammenhang mit dem Entwurf zum Einkommensteuergesetz 1988 vor Augen hält. Ob die sogenannte "große Steuerreform" -- auch im Bereich des Körperschaftssteuergesetzes -- ein gerechteres Steuersystem bringen wird, wird ausdrücklich nicht beurteilt.

1.2.)

Endgültig beurteilt werden kann eigentlich der Entwurf des Körperschaftssteuergesetzes 1988 nur dann werden, wenn der endgültige Entwurf betreffend des Rechnungslegungsgesetzes 1988 feststeht (vergleiche diesbezüglich Ruckle: Ausgestaltung und Bedeutung der Generalnormen im neuen Rechnungslegungsrecht in Loitlsberger, u. a., Rechnungslegung und Gewinnermittlung, Seite 307 ff) und zumindest ein Entwurf für ein Umgründungssteuergesetz (Neuordnung des Umgründungssteuerrechtes) vorliegt, zumal das Strukturverbesserungsgesetz ja mit 31. 12. 1988 endgültig ausläuft (vergleiche auch Erläuternde Bemerkungen zu § 20 Körperschaftssteuergesetz 1988). Seitens der Rechtsanwaltskammer Niederösterreich wird ausdrücklich darauf hingewiesen, daß die Neuordnung des Umgründungssteuerrechtes raschest in Angriff genommen werden muß, um ebenfalls mit 1. 1. 1989 in Kraft treten zu können. Gerade in einer Zeit, wo die Rede davon ist, daß österreichische Unternehmen, somit auch österreichische Kapitalgesellschaften im weiteren Sinn Europa-reife erhalten sollen, wird Umgründungsvorgängen und damit dem Umgründungssteuerrecht große Bedeutung zukommen. Das Körperschaftssteuergesetz 1988 sollte allerdings dann mit dem Umgründungssteuergesetz (Umgründungssteuerrecht) eine steuerliche

Einheit bilden und auch nicht mit dem Handelsbilanzrecht, unter Bedachtnahme des neuen beabsichtigten Rechnungslegungsrechtes im Zusammenhang mit den diesbezüglichen ergangenen EG-Richtlinien, in Widerspruch stehen (letztgenanntes gilt naturgemäß auch für den Entwurf des Einkommensteuergesetzes 1988).

1.3.

Wie aus dem Vorblatt zu den Erläuterungen des Entwurfes des Körperschaftssteuergesetzes 1988 entnommen werden kann, soll die "große Steuerreform" im Bereich der Ertragssteuern aufkommensneutral sein. Der an sich begrüßenswerten Absenkung des bisherigen Spitzensteuersatzes im Bereich der Körperschaftsteuer und deren einheitlichen Festsetzung mit 30 % stehen allerdings gegenüber Streichungen und Einschränkungen im Rahmen der Investitionsbegünstigungen (vergleiche Einkommensteuergesetz 1988) und die teilweise bedenkliche Einführung eines neuen Betriebsausgabenbegriffes (vergleiche § 4 Abs. 5 Einkommensteuergesetz 1988, § 20 Abs. 1 Ziffer 2 Einkommensteuergesetz 1988, § 12 Abs. 1 Ziffer 3 Körperschaftssteuergesetz 1988, u. a.), sodaß das Einkommen im Sinne der §§ 7 Körperschaftsteuergesetz 1988, das dann dem Steuersatz gemäß § 25 Körperschaftsteuergesetz 1988 zu unterziehen ist, wesentlich höher liegen wird, als derzeit. Die steuerliche Entlastung von Körperschaftsteuerpflichtigen Steuerobjekten, somit von Unternehmen in Form von Kapitalgesellschaften, wird daher nicht übermäßig groß sein. Bei der Beurteilung der Festlegung der Körperschaftsteuer werden auch korrespondierend die Bestimmungen des Entwurfes des Einkommensteuergesetzes 1988 betreffend die Besteuerung von Einkünften aus Kapitalvermögen (§ 27 Einkommensteuergesetz 1988) sowie § 37 Einkommensteuergesetz 1988 (ermäßigter Steuersatz) zu beachten sein. Das Einkommensteuergesetz 1988 hat sich somit dem Anrechnungsverfahren (Anrechnung der auf die Ausschüttung entfallende Körperschaftsteuer auf die persönliche Einkommensteuer des Gesellschafters) verschlossen. Berücksichtigt man nun die allgemeine Beteiligungsertrags-

befreiung im Sinn des § 10 Abs. 1 Ziffer 1 - 3 Körperschaftssteuergesetz 1988, sowie ferner den Wegfall des im § 22 Abs. 2 Körperschaftssteuergesetz 1966 verankerten sogenannten "gespaltenen Körperschaftssteuersatzes" für offene Gewinnausschüttungen der Kapitalgesellschaften und Kreditgenossenschaften, zeigt es sich, daß hier einige bedenkliche "Ungleichgewichte" geschaffen wurden:

Bei offenen Gewinnausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften sind die Beteiligungserträge bei inländischen Kapitalgesellschaften für die Gesellschafter ohne Rücksicht auf deren Art körperschaftssteuerfrei, während Beteiligungserträge inländischer Gesellschafter, die der Einkommensteuer unterliegen, dann der Einkommensteuer unterworfen werden, wobei überdies § 37 Einkommensteuergesetz 1988 anders formuliert ist, als der derzeitige § 37 Einkommensteuergesetz 1972. Für letztgenannte Gesellschafter, die der Einkommensteuer unterliegen, stellt sich nunmehr mangels gespaltenem, halben Körperschaftssteuersatz für offene Gewinnausschüttungen die Situation ähnlich dar, wie vor dem Abgabenänderungsgesetz 1985 mit der Einführung des § 37 Abs. 4 Einkommensteuergesetz 1972, nämlich "Mehrfachbesteuerung", wenn teilweise auch unter umgekehrten Vorzeichen. Es werden somit bei Beteiligungserträgen im Falle offener Gewinnausschüttungen Einkommensteuerpflichtige und Körperschaftssteuerpflichtige als Gesellschafter ungleich und verschieden behandelt. Dies bedeutet -- allerdings im Gegensatz zu den Erläuterungen zum Entwurf des Körperschaftssteuergesetzes 1988 --, daß nun eine Thesaurierung bei Körperschaften mit Gesellschaftern, die der Einkommensteuer unterliegen, begünstigt wird, während gerade der § 10 Körperschaftssteuergesetz 1988 über die Befreiung für Beteiligungserträge dann Gesellschafter, die der Körperschaftssteuer unterliegen (zum Beispiel Holding--Gesellschaften), in der Regel zu offenen Gewinnausschüttungen veranlaßt. Während dieses System im Körperschaftssteuergesetz 1988 und Einkommensteuergesetz 1988 positiv bei sogenannten "Familienkapitalgesellschaften", bei welchen Gesellschafter

aufgrund zusätzlicher vertraglicher Beziehungen im Rahmen der Körperschaftssteuerpflichtigen Gesellschaft mitarbeiten und daher über weitere Einkünfte verfügen, in Richtung Kapitalstärke positiv sein kann, wirkt sich dies jedoch bei Kapitalgesellschaften, in denen die Gesellschafter nicht mitarbeiten und Einkommensteuersubjekte sind, negativ aus, weil dann insgesamt eine Art "Mehrfachbesteuerung" vorliegt, was vor allem für Aktiengesellschaften (auch solchen, die börsennotierend sind) nicht unbedingt positiv ist. Nach Auffassung der Rechtsanwaltskammer Niederösterreich müßte daher zur Hintanhaltung der aufgezeigten Ungleichgewichte und der nicht unbedingt wünschenswerten Effekte der derzeitigen Entwürfe im Bereich des Einkommensteuergesetzes und des Körperschaftssteuergesetzes das Allgemeine Anrechnungsverfahren (Anrechnung, der auf die Ausschüttung entfallende Körperschaftssteuer auf die persönliche Einkommen- oder Körperschaftssteuer des Gesellschafters) eingeführt werden.

1.4.

Unbeschadet der Ausführungen unter 1.3. wird die Einführung einer Allgemeinen Beteiligungsertragsbefreiung im Sinn des § 10 Abs. 1 Ziffer 1 - 3 begrüßt, wenngleich nicht ganz verständlich ist, warum man bei dem sogenannten internationalen Schachtelprivileg des § 10 Abs. 1 Ziffer 4 Körperschaftssteuergesetz 1988 kleinlich ist. Es wird darauf hingewiesen, daß nach Auffassung der Rechtsanwaltskammer Niederösterreich eine gewisse Internationalisierung österreichischer Kapitalgesellschaften im Hinblick auf den beabsichtigten EG-Beitritt im Zusammenhang mit der Einführung des EG-Binnenmarktes notwendig ist, somit eine Beteiligung österreichischer Kapitalgesellschaften an ausländischen, europäischen Kapitalgesellschaften, auch mit geringen Anteilen. Eine Erweiterung des sogenannten internationalen Schachtelprivilegs erscheint daher geboten.

2.) Zu den einzelnen Bestimmungen:

2.1.)

Vorweg sei angemerkt, daß im folgenden -- um Wiederholungen zu vermeiden -- bei einzelnen Paragraphen nicht mehr Anmerkungen getätigt werden, wenn bereits unter Punkt 1. diesbezüglich allgemeine Anregungen und Überlegungen angestellt wurden.

2.2.)

Zu § 2 Abs. 5 Körperschaftssteuergesetz:

Gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgesellschaften genießen die Stellung einer Körperschaft öffentlichen Rechtes. Es erhebt sich auch bei ihnen die Frage, wann Betriebe gewerblicher Art vorliegen. Da gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgesellschaften nicht die Tätigkeit einer öffentlichen Gewalt zukommt, wird diesbezüglich im Absatz 5 des § 2 Körperschaftssteuergesetz 1988 eine Regelung vorzusehen sein, wann bei solchen Betrieben von einer nachhaltigen, privatwirtschaftlichen Tätigkeit gesprochen werden kann oder nicht. Diesbezüglich wird hier auf den originären Bereich gesetzlich anerkannter Kirchen und Religionsgesellschaften abzustellen sein.

2.3.)

Bei § 8 Abs. 2 Körperschaftssteuergesetz wird seitens der Rechtsanwaltskammer Niederösterreich ausdrücklich bedauert, daß in dieser Gesetzesbestimmung nicht der Begriff "verdeckte Gewinnausschüttung" näher definiert ist. Wenngleich zu dem Begriff "verdeckte Gewinnausschüttung" zum Körperschaftssteuergesetz 1966 bereits zahlreiche Judikate der Höchstgerichte vorliegen, gibt es dennoch immer wieder strittige Fragen. Darüberhinaus darf nicht übersehen werden, daß ja teilweise durch das Einkommensteuergesetz 1988 ein neuer Betriebsausgabenbegriff eingeführt werden soll (zum Beispiel im Zusammenhang mit den Reisekosten, § 4 Abs. 5 Einkommensteuergesetz 1988; § 20 Abs. 1 Ziffer 2 Einkommensteuergesetz 1988; § 12 Abs. 1 Ziffer 3 Kör-

perschaftssteuergesetz 1988), sodaß es sinnvoll wäre, hier im Gesetzestext doch den Begriff der "verdeckten Gewinnausschüttung" auch zu definieren.

2.4.)

Zu § 8 Abs. 4 Ziffer 3 Körperschaftssteuergesetz 1988 wird ausgeführt, daß die diesbezügliche Sonderausgabenregelung grundsätzlich begrüßt wird. Allerdings wird ausdrücklich im Hinblick auf die jüngst ergangene Verwaltungsgerichtshofsjudikatur betreffend des Abzugsverbotes der Gesellschaftssteuer für Gesellschafterzuschüsse (vergleiche Anw.B1. 1988, Seite 226 f) angeregt, die Gesellschaftssteuer nach dem Kapitalverkehrssteuergesetz auch in diese Sonderausgabenregelung aufzunehmen.

2.5.)

Die Regelung des § 8 Abs. 4 Ziffer 2 Körperschaftssteuergesetz 1988 über den Verlust des Verlustabzuges bei Mantelkauf in dieser Form wird abgelehnt. In diesem Zusammenhang wird darauf hingewiesen, daß gerade die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes über die Gewährung des Verlustabzuges bei Körperschaften auch bei Gesellschafterwechsel, sich in vielen Fällen positiv bei Sanierung von Körperschaften bzw. Gesellschaften ausgewirkt hat. Im Übrigen ist die Formulierung "wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur" in der Art problematisch, es müßte doch zum Zwecke der Klarstellung im Gesetzestext selbst festgehalten werden -- wenn man schon an dieser Bestimmung festhält --, ab welchem Prozentsatz eine wesentliche Änderung der Gesellschafterstruktur mit dem Verlust des Verlustabzuges anzunehmen ist.

2.6.)

Betreffend der Bestimmung des § 10 Abs. 1 Ziffer 4 Körperschaftssteuergesetz 1988, in welcher das internationale Schachtelprivileg geregelt ist, wird auf die grundsätzlichen Ausführungen zu Punkt I dieser Stellungnahme verwiesen. Die Rechtsanwaltskammer Niederösterreich vermeint daher, daß die Voraus-

setzungen für die Gewährung dieses internationalen Schachtelprivileges insoweit erleichtert werden müssen, als Voraussetzung dafür lediglich eine mindestens 10 %-ige Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft sein muß, um die Befreiung für Beteiligungserträge zu erhalten.

2.7.)

Die Bestimmung des § 12 Abs. 1 Ziffer 3 Körperschaftssteuergesetz 1988 wird genauso wie die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Ziffer 2 Einkommensteuergesetz 1988 abgelehnt. Der Hinweis in den Erläuterungen, daß eine kleinliche und schematische Auslegung dieser Angemessenheitsprüfung nicht zu vertreten sein wird, ist ungenügend und zeigt nur, daß diese Bestimmung eben letztlich dazu vor allem im Bereich von Betriebsprüfungen führen wird.

2.8.)

Der § 13 Körperschaftssteuergesetz über die Rückvergütungen bei Verbrauchergenossenschaften ist eine sachlich nicht gerechtfertigte Begünstigung von Verbrauchergenossenschaften gegenüber anderen Kapitalgesellschaften im weiteren Sinn im Sinne des Körperschaftssteuergesetzes, weil die Auszahlung der Rückvergütung, auch wenn sie 1 % des Mitgliederumsatzes nicht übersteigt, nichts anderes ist, als eine Gewinnausschüttung bzw. Gewinnverwendung an Gesellschafter bzw. Genossenschaftler. Im Hinblick auf das Auftreten von Verbrauchergenossenschaften im allgemeinen Wettbewerb ist die Bestimmung des § 13 Körperschaftssteuergesetz auch sachlich nicht mehr zu rechtfertigen.

DER AUSSCHUSS DER RECHTSANWALTSKAMMER NIEDERÖSTERREICH

