

An das
Bundesministerium für
Finanzen
Himmelpfortgasse 4 - 8
1015 Wien

Wien, 15.04.2003
GZ 300.446/005-D2/03

Entwurf eines Budgetbegleitgesetzes –
abgaberechtlicher Teil – Begutachtung

Der Rechnungshof (RH) bestätigt den Erhalt des mit Schreiben vom 28. März 2003, Zl. 040010/7-Pr.4/03, übermittelten Entwurfs eines Budgetbegleitgesetzes – abgaberechtlicher Teil, und erlaubt sich, hiezu wie folgt Stellung zu nehmen:

1. ZU DEN FINANZIELLEN AUSWIRKUNGEN

Nach der Darstellung im Allgemeinen Teil der Erläuterungen wirkt sich die ggstdl. Novelle wie folgt auf die Abgabenerträge in den Jahren 2003 bis 2006 aus:

2003: -1,7 Mrd. EUR beim Bund wegen des Entfalls der 13. Umsatzsteuervorauszahlung

2004: -29 Mill. EUR (Bund: +27 Mill. EUR)

2005: -291 Mill. EUR (Bund: -140 Mill. EUR)

2006: -483 Mill. EUR (Bund: -263 Mill. EUR)

Diese Zahlenwerte werden in den Erläuterungen jedoch weder näher hergeleitet noch näher begründet und sind daher für den

RH nicht nachvollziehbar. Der RH verweist in diesem Zusammenhang auf die Richtlinien für die Ermittlung und Darstellung der finanziellen Auswirkungen neuer rechtsetzender Maßnahmen gemäß § 14 Abs. 5 des Bundeshaushaltsgesetzes, BGBl. II Nr. 50/1999, nach deren TZ 1.4.1 die Ausgangsgrößen, Annahmen, Zwischenergebnisse, Bewertungen usw. so klar darzustellen sind, dass der Kalkulationsprozess bis hin zum Ergebnis vollständig transparent und nachvollziehbar wird. Die vorliegende Darstellung entspricht diesen Richtlinien nicht.

2. ZU DEN EINZELNEN BESTIMMUNGEN

Zu Artikel I

ÄNDERUNG DES EINKOMMENSTEUERGESETZES 1988

Zwischen den Z 1 und 3 fehlt die Z 2.

Zu Z 1 und 23 (§ 2 Abs. 2b Z 3 und § 36 EStG 1988):

Ein Insolvenzverfahren soll die Gleichbehandlung aller Gläubiger sicherstellen. Der Abgabengläubiger ist im (Zwangs-)Ausgleichsverfahren wie jeder andere Gläubiger zu behandeln; seine Forderungen sind daher nur im Ausmaß der (Zwangs)Ausgleichsquote zu berichtigen. Mit der geplanten Steuerfreistellung von Teilen des durch den Forderungsnachlass entstandenen Sanierungsgewinnes stellt sich der Abgabengläubiger im Endergebnis jedoch schlechter als alle übrigen Gläubiger. Die Sanierungsgewinne deshalb steuerfrei zu belassen, weil die darauf beruhenden Abgaben oft nicht voll durchsetzbar waren, führt überdies zu einer Ungleichbehandlung der Abgabepflichtigen.

Im Übrigen weist der RH darauf hin, dass steuerliche Verluste aus Vorperioden zeitlich unbegrenzt in künftige Veranlagungsjahre vorgetragen werden können. Für einen über den im Ausgleichsverfahren vereinbarten zusätzlichen Nachlass an öffentlichen Abgaben besteht nach Ansicht des RH – angesichts der weitreichenden Vortragsfähigkeit von Verlusten – kein Bedarf.



GZ 300.446/005-D2/03

Seite 3/7

Im besonderen Teil der Erläuterungen wird ferner darauf hingewiesen, dass die nunmehr geplante Regelung inhaltlich die gesetzliche Verankerung einer Weisung des BMF darstellt, welche sich auf die Bestimmung des § 206 lit. b BAO stützt. Voraussetzung für die Abstandnahme von der (teilweisen) Festsetzung einer Abgabe ist demnach die Annahme, dass der Abgabeananspruch im Einzelfall nicht durchsetzbar sein wird. Nach Ansicht des RH war die erwähnte (generelle) Weisung des BMF schon bisher hinsichtlich ihrer Gesetzeskonformität bedenklich.

Zu Z 5 und 13 (§ 4 Abs. 4 Z 7 und § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988):

Aufgrund der weit gefassten Textierung dieser Bestimmung kann davon ausgegangen werden, dass den Finanzämtern kaum Sachverhalte bekannt gegeben werden, welche den Abzug der Studiengebühren als Betriebsausgabe oder Werbungskosten ausschließen.

Im Interesse der Verwaltungsvereinfachung – Auslegung der Begriffe „verwandte berufliche Tätigkeit“, „umfassend“, „Umschulungsmaßnahme“, „geänderte Tätigkeit“, „neues Berufsfeld“ – wäre daher an eine generelle Abzugsmöglichkeit der Studiengebühren ohne Einschränkungen zu denken, zumal deren Überprüfung für die Finanzämter und Rechtsmittelbehörden im Einzelfall zu einem hohen Aufwand führen würde.

Zu Z 6 (§ 4 Abs. 5 EStG 1988):

Der erste Satz der im Text angeführten Bestimmung ist unvollständig. Offenbar fehlt der Satzteil „sind als Betriebsausgaben anzuerkennen.“

Zu Z 8 (§ 11a EStG 1988):

Mit dem neuen § 11a EStG 1988 soll eine betriebliche ertragsteuerliche Begünstigung geschaffen werden, die sich am Eigenkapitalzuwachs orientiert.

Der derzeit geltende § 11 EStG 1988 enthält bereits eine Begünstigungsbestimmung, welche am Eigenkapitalzuwachs anknüpft.

Nach Ansicht des RH sollte den Abgabepflichtigen – in Frage kommen nur natürliche Personen – im selben Wirtschaftsjahr nur eine steuerliche Begünstigung aus demselben Rechtsgrund eingeräumt werden. Der neue § 11a EStG 1988 wäre daher um die Bestimmung, dass die Inanspruchnahme eine gleichzeitige Begünstigung nach § 11 EStG 1988 ausschließt, zu ergänzen.

Weiters sollte sich die Berechnung des gewichteten durchschnittlichen Eigenkapitalstandes nicht an den Eigenkapitalständen orientieren, die am Ende der im Wirtschaftsjahr endenden Kalendermonate bestehen. Folgt man nämlich den Erläuterungen des Entwurfes, wonach die seinerzeitige Regelung des § 11 EStG 1972 Schwächen aufgewiesen habe, weil nur der – leicht manipulierbare – Jahresendstand des Kapitals betrachtet wurde, so ist nicht zu erkennen, welchen Unterschied zwölf Kapitalstände statt vormals ein Kapitalstand während eines Jahres im Hinblick auf die leichte oder schwere Manipulierbarkeit bewirken sollten.

Der RH ist der Meinung, dass eine tägliche Betrachtung der Kapitalstände, wie dies in § 11 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 bereits vorgesehen ist („...„der gewichtete durchschnittliche Eigenkapitalstand...“) in die neue Bestimmung des § 11a EStG 1988 einfließen sollte.

Zu Z 36 (§ 124b Z 81 EStG 1988):

Hier liegt inhaltlich eine Spezialbestimmung zu den Sonderausgaben gemäß § 18 EStG 1988 vor; ein diesbezüglicher Verweis stellt diesen Zusammenhang auch deutlich her. Allerdings ist die Bestimmung als Ziffer 81 in einen Paragraphen integriert, welcher überwiegend Inkrafttretensbestimmungen enthält.

Im Interesse einer für die Normadressaten leicht verständlichen Gesetzgebung sollte daher diese Spezialbestimmung – auch wenn sie nur befristet gelten soll – in § 18 EStG 1988 dargestellt werden.



GZ 300.446/005-D2/03

Seite 5/7

Zu Artikel IIÄNDERUNG DES KÖRPERSCHAFTSTEUERGESETZES 1988Zu Z 1 (§ 10 Abs. 2 bis 4 KStG 1988):

Der RH begrüßt die steuerliche Gleichbehandlung von Gewinnen und Verlusten aus einer internationalen Schachtelbeteiligung. Die Ausnahmebestimmung für den Fall der Liquidation der ausländischen Gesellschaft erscheint in diesem Zusammenhang allerdings nicht systemkonform.

Zu Z 4 (§ 23a KStG 1988):

Siehe dazu die Ausführungen zur Artikel I Z 1 und 23 (§ 2 Abs. 2b Z 3 und § 36 EStG 1988).

Zu Artikel IIIÄNDERUNG DES UMGGRÜNDUNGSSTEUERGESETZESZu Z 1, 3b, 6a, 12, 13, 21, 24, 26c und 29 (§ 3 Abs. 4, § 3 Abs. 7 Z 1, § 9 Abs. 4 Z 1, § 18 Abs. 4 Z 1, § 20 Abs. 7 Z 1, § 30 Abs. 3, § 34 Abs. 3 Z 1, § 36 Abs. 4 Z 1 und § 38d Abs. 4 Z 1 UmgrStG):

Mit der geplanten Neuregelung der Steuerbegünstigung für internationale Schachtelbeteiligungen im § 10 Abs. 3 KStG 1988 sollen die darauf bezughabenden Regelungen im UmgrStG neu definiert werden. Die derzeit gültigen Regelungen sehen vor, dass hinsichtlich der bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquoten der Unterschiedsbetrag zwischen den Buchwerten und den höheren Teilwerten als Teilwertabschreibung im Sinne des § 10 Abs. 2 Z 2b des KStG 1988 zu werten ist. Diese Textierung ist klar verständlich und ermöglicht eine eindeutige praktische Anwendung.

Die neuen Definitionen beinhalten aber die Regelung, dass hinsichtlich der bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquoten der Unterschiedsbetrag zwischen den

Buchwerten und den höheren Teilwerten in dem dem Umgründungsstichtag folgenden Wirtschaftsjahr zu berücksichtigen ist.

Die Verwendung des Begriffes „berücksichtigen“ kann zu Fehlinterpretationen führen. Es sollte daher eine genaue Definition der vorzunehmenden Maßnahmen in die neuen Bestimmungen einfließen.

Zu Z 8, 15 und 19 (§ 12 Abs. 1, § 23 Abs. 1 und § 27 Abs. 1):

Der RH begrüßt die verpflichtende Schriftlichkeit der Verträge auch im Zusammenhang mit den neu gefassten Umgründungsfristen.

Zu Z 11 (§ 16 Abs. 5 Z 2):

Die Bestimmung des § 16 Abs. 5 Z 2 stellt eine wesentliche Möglichkeit der Steuergestaltung dar. Sie ermöglicht, anlässlich einer Einbringung fiktive Verbindlichkeiten, so genannte „unbare Entnahmen“, zu begründen.

Unbare Entnahmen sollen allgemein eine Steuerverlagerung von einem Steuersubjekt auf ein anderes, verbunden mit der Möglichkeit der Dispositionsfreiheit hinsichtlich der Finanzierungsform, zulassen. Nach Ansicht des RH führt die angeführte Bestimmung jedoch nicht nur zu einer Steuerverlagerung, sondern vermittelt vor allem Steuervorteile. Dies insoweit, als bis zur Höhe der unbaren Entnahme keine Kapitalertragsteuer anfällt, die aber vorzuschreiben wäre, wenn der Gesellschafter statt der Verbindlichkeitentilgung Gewinnzuteilungen erhielte.

Auch wenn durch den Hinweis auf Z 3 leg. cit. zurückbehaltene Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens und Verbindlichkeiten in die Berechnungsgrundlage für die unbare Entnahme einbezogen werden, bleibt dem Abgabepflichtigen weiterhin erheblicher Spielraum für Gestaltungsmöglichkeiten. Bemessungsgrundlage ist nach wie vor der positive Verkehrswert am Einbringungsstichtag. Dieser ist innerhalb einer großen Bandbreite festlegbar und an veränderbare, von zukünftigen Verhältnissen (Ertragswert) abhängige Größen geknüpft.



GZ 300.446/005-D2/03

Seite 7/7

Nach Ansicht des RH begünstigt § 16 Abs. 5 Z 2, wie schon bisher, die Aushöhlung der Eigenkapitalausstattung von Unternehmen. Dies steht im Widerspruch zur Zielsetzung des § 11 EStG 1988 und des im Entwurf vorgesehenen § 11a EStG 1988, die die Förderung der Eigenkapitalbildung anstreben.

Der RH spricht sich aus den angeführten Gründen für die ersatzlose Streichung der Bestimmung des § 16 Abs. 5 Z 2 aus.

Von dieser Stellungnahme werden u.e. 25 Ausfertigungen dem Präsidium des Nationalrates und zwei Ausfertigungen dem Herrn Staatssekretär im Bundesministerium für Finanzen, Dr. Alfred Finz, übermittelt.

Der Präsident:
Dr. Franz Fiedler

F.d.R.d.A.: