

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINAN-
ZEN

z.H. Herrn Dr. Quantschnigg

Himmelpfortgasse 4 - 8
1015 Wien

GZ 040010/7 -Pr.4/03
Referent: Prof.Dr. Karl Bruckner
Unser Zeichen: Mag. Illes
Datum: 22. April 2003

n Teil des Budgetbegleitgesetzes 2003

Sehr geehrter Herr Dozent Doktor Quantschnigg!

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder dankt für die Einladung zur Begutachtung des Entwurfes des steuerlichen Teiles des Budgetbegleitgesetzes 2003 (BBG 2003) und erlaubt sich, als Anlage eine vom Fachsenat für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder ausgearbeitete ausführliche Stellungnahme zu übermitteln.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder ersucht um Berücksichtigung der vorgebrachten Argumente bei der endgültigen Fassung und steht selbstverständlich mit ihren Experten auch jederzeit für eine persönliche Diskussion zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Mag. Dr. Alfred Brogyanyi
(Präsident)

Prof. Mag. Dr. Karl Bruckner e.h.
(Vorsitzender des Fachsenats für Steuerrecht)

Beilage

Stellungnahme des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zum Entwurf des steuerlichen Teiles des Budgetbegleitgesetzes 2003 (BBG 2003)

Art I Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988

Zu Z 1 - § 2 Abs 2b und § 36 EStG (Sanierungsgewinn)

In § 36 Abs 1 erster Satz sollte das Wort „steuerpflichtigen“ ersatzlos gestrichen werden (siehe auch Stellungnahme zu § 23a KStG).

Problematisch ist, dass sich der § 36 neu lediglich auf den gerichtlichen Ausgleich und Zwangsausgleich bezieht. In der Praxis besteht aber auch erheblicher Bedarf nach einer gleichartigen Regelung für den außergerichtlichen Ausgleich (wie dies auch in § 37 EStG bis einschließlich 1997 der Fall war). Ein Ausschluss des außergerichtlichen Ausgleichs könnte auch verfassungsrechtlich bedenklich sein. Es sollte daher entweder der außergerichtliche Ausgleich ebenfalls in den neuen § 36 einbezogen oder aber klargestellt werden, dass für den außergerichtlichen (stillen) Ausgleich weiterhin § 206 BAO zur Anwendung kommt.

Im Falle der Einbeziehung auch des außergerichtlichen Ausgleichs in die geplante Regelung des § 36 EStG müsste wohl der anzuwendende Prozentsatz als durchschnittlicher (gewichteter) Prozentsatz der Forderungsnachlässe aller Gläubiger zum jeweiligen Zeitpunkt ermittelt werden. Dies deshalb, da es ja beim außergerichtlichen Ausgleich keine einheitliche Quote gibt, sondern unterschiedliche Vereinbarungen mit den jeweiligen Gläubigern möglich sind.

Problematisch beim Sanierungsgewinn ist weiters der Fall, dass unmittelbar im Anschluss an einen Ausgleich (Sanierung) ein saniertes Unternehmen veräußert wird. Der Effekt der Sanierung spiegelt sich im Veräußerungsgewinn wider, der allerdings nicht als Sanierungsgewinn begünstigt ist. Dies sollte ebenfalls berücksichtigt werden.

Zu Z 4 - § 3 Abs 1 Z 15 lit a (Zukunftssicherung)

Zur Steuerfreistellung von Beiträgen zu Er- und Ablebensversicherungen und zu Kapitalversicherungen wird in der Rz 81 LStR 2002 jeweils ua darauf abgestellt, dass die Laufzeit der Versicherung nicht vor Vollendung des zur Zeit des Abschlusses der Versicherung jeweils gültigen gesetzlichen Pensionsantrittsalters endet, wobei dieses in der zitierten Rz aktuell mit 56,5 bzw. 61,5 Jahre angegeben wird. Abgesehen davon, dass es sich bei dieser Angabe nicht um das gesetzliche Pensionsantrittsalter handelt (dieses liegt in Österreich seit eh und je bei 60 bzw 65 Jahren), sondern um das Eintrittsalter in eine der (noch) bestehenden vorzeitigen Alterspensionen, war und ist dies eine relativ einfach zu handhabende und den Frauen gegenüber faire Lösung, solange für sie noch das frühere Pensionsantrittsalter gilt.

Den Erläuterungen folgend, lehnt sich zwar der Entwurf an die bisherige Verwaltungspraxis an, weicht aber gerade in diesem Punkt von dieser ab, indem auf die Vollendung des 62. Lebensjahres abgestellt wird. Dadurch mag zwar die diesbezügliche Handhabung noch einfacher werden, als dies derzeit aufgrund der LStR 2002 ohnehin schon der Fall ist, zumindest folgende drei Punkte sprechen jedoch gegen die Begrenzung gerade mit dem 62. Lebensjahr:

- ?? In Österreich besteht derzeit noch und aufgrund des diesbezüglichen Verfassungsgesetzes möglicherweise noch viele Jahre der Unterschied zwischen dem Pensionsantrittsalter der Männer und jenem der Frauen. Die Frauen werden daher mit der Festsetzung des 62. Lebensjahres nicht nur gegenüber der bisherigen Verwaltungspraxis in höherem Ausmaß schlechter gestellt als die Männer, sondern es wird ihnen in vielen Fällen auch die Möglichkeit genommen, ihre pensionsgerechte Vorsorge genauso einzurichten, wie die Männer, nämlich auf das niedrigere Pensionsantrittsalter.
- ?? Die Festsetzung des 62. Lebensjahres entspricht nicht der aufgrund der geplanten „Pensionssicherungsreform“ kurzfristig zu erwartenden Abschaffung der vorzeitigen Alterspensionen, dh dass zukünftig – wenn es nach dem Willen der jetzigen Regierung geht – der Pensionseintritt frühestens mit dem 60. (Frauen) bzw. 65 (Männer) Lebensjahr möglich sein wird.
- ?? Die Normierung des 62. Lebensjahres ist somit eine weitere Jahreszahl, die bisher weder im EStG verankert ist noch einem normierten Pensionsantrittsalter entspricht, weder in der Vergangenheit noch in der Zukunft, und somit kaum begründet werden kann.

Die KWT empfiehlt daher, das Ende der Laufzeit mit dem – nach einer Übergangszeit – zukünftig endgültigen Pensionsantrittsalter laut „Pensionssicherungsreform“ (60 bzw 65 Jahre) vorzusehen und bis dahin die derzeitige Handhabung aufgrund der Rz 81 LStR 2002 (56 ½ bzw. 61 ½ Jahre) im Rahmen einer Übergangsregelung zu übernehmen. Im Übrigen ist zu § 3 Abs 1 Z 15 lit a weder eine Übergangsregelung noch eine Inkrafttretensbestimmung vorgesehen.

Weiters wird bestimmt, dass die Versicherungspolizze „*beim Arbeitgeber oder einem vom Arbeitgeber und der Arbeitnehmervertretung bestimmten Rechtsträger*“ zu hinterlegen ist. Es stellt sich die Frage, ob der Wortlaut „oder einem vom Arbeitgeber und der Arbeitnehmervertretung“ nicht wieder zu Problemen führen könnte, wenn Arbeitgeber und Arbeitnehmervertretung jeweils einen anderen Rechtsträger fordern.

Handelt es sich bei den Zuwendungen um solche, die der Arbeitgeber direkt an seine Arbeitnehmer zuwendet, haftet er für einen etwaigen Lohnsteuerabzug; daher sollte auch nur er diesbezüglich zu bestimmen haben. Nur dann, wenn die Zuwendungen dem Betriebsratsfonds zufließen, wäre mE die Mitsprache der Arbeitnehmervertretung denkbar; dies müsste aber entsprechend formuliert werden.

Zu Z 5 und Z 13 - § 4 Abs 4 Z 7 u. § 16 Abs 1 Z 10 EStG (Studiengebühren)

Nach Ansicht der KWT müssten aus verfassungsrechtlicher Sicht sämtliche Kosten eines Universitätsstudiums generell als Betriebsausgaben bzw Werbungskosten abzugsfähig sein, wenn es sich um eine Aus- oder Fortbildungsmaßnahme oder eine umfassende Umschulungsmaßnahme handelt. Es wird daher angeregt, den bisheri-

gen § 4 Abs 4 Z 7 letzter Satz bzw § 16 Abs 1 Z 10 letzter Satz zu streichen oder das Wort „Studiengebühren“ durch das Wort „Betriebsausgaben“ zu ersetzen.

Überdies wird angeregt, die Neufassung des § 4 Abs 4 Z 7 und § 16 Abs 1 Z 10 EStG rückwirkend mit 1.1.2003 in Kraft zu setzen.

Zu Z 7 und Z 9 - § 9 Abs 1 Z 3 iVm § 14 Abs 1 Z 3 EStG (Rückstellungen für vertragliche Abfertigungen)

Nach Ansicht der KWT stellt sich im Lichte der Rechtsprechung des VfGH zur Jubiläumsgeldrückstellung zunächst die Frage der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit der geplanten Einschränkung des § 9 EStG.

Die neue Regelung der Rückstellung für vertragliche Abfertigungen in § 14 Abs 1 Z 3, die sich offensichtlich nur auf Vorstandsmitglieder und Geschäftsführer beziehen soll, ist weiters insofern systemwidrig, als eine Gleichstellung von Vorständen und Geschäftsführern mit Arbeitnehmern schon deshalb nicht gelingen kann, da die Vertragslaufzeit bei ersterer Personengruppe üblicherweise auf 4 bis 5 Jahre begrenzt ist, ohne dass automatisch von einer Wiederbestellung ausgegangen werden kann. Daher wäre eine Subsumtion dieser Rückstellungen unter die sonstigen Verbindlichkeitsrückstellungen nach dem Maßgeblichkeitsprinzip systemgerecht.

Zum geplanten Gesetzestext der neuen Z 3 ist Folgendes anzumerken:

a) Der geplante Gesetzestext des § 14 Abs 1 würde nach Einfügung der Z 3 insgesamt wie folgt lauten:

*„... Fiktive Abfertigungsansprüche sind jene, die bei **Auflösung des Dienstverhältnisses** bezahlt werden müssten*

1. *an Arbeitnehmer als Abfertigung aufgrund*

- *gesetzlicher Anordnung oder*
- *eines Kollektivvertrages,*

wobei in beiden Fällen Beschäftigungszeiten (Vordienstzeiten) anzurechnet werden können,

2. *an andere Personen aufgrund gesetzlicher Anordnung,*

3. **an Arbeitnehmer oder andere Personen** *aufgrund schriftlicher, rechtsverbindlicher und unwiderruflicher Zusagen, soweit die zugesagte Abfertigung einer gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigung entspricht“.*

Eine Abfertigungsrückstellung könnte demnach nach Maßgabe der Z 1 bis 3 nur unter der Voraussetzung gebildet werden, dass ein „Dienstverhältnis“ vorliegt, das zukünftig aufgelöst werden kann. Beim im § 14 Abs 1 verwendeten Begriff „Dienstverhältnis“ kann es sich schon bisher nur um ein solches im arbeitsrechtlichen Sinn, also um ein „Arbeitsverhältnis“ gehandelt haben; das steuerliche Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs 2 EStG ist im Hinblick auf die Z 2 auszuschließen, bei der es sich ja gerade um jene Personen handelt, die zwar in einem „Arbeitsverhältnis“, jedoch nicht in einem steuerlichen Dienstverhältnis stehen (insbesondere an einer GmbH wesentlich beteiligte Personen). Mit der Z 3 sollen jedoch darüber hinaus Personen erfasst werden, die gerade nicht in einem Arbeitsverhältnis (arbeitsrechtlichem Dienstverhältnis) stehen, sondern in einem steuerlichen Dienstverhältnis (zB die vom vorletzten Satz des § 47 Abs 2 erfassten Geschäftsführer), oder – ohne aufgrund der gesetzlichen Normen in einem steuerlichen Dienstverhältnis zu stehen – Arbeitnehmer sind (zB

aufgrund der LStR 2002 (lohnsteuerpflichtige Vorstandsmitglieder) oder aber auch alle an einer GmbH wesentlich beteiligten Personen (insbesondere Geschäftsführer), die von der Z 2 nicht erfasst sind, die also weder in einem Arbeitsverhältnis noch in einem steuerlichen Dienstverhältnis gemäß § 47 Abs 2 EStG stehen und auch nicht Arbeitnehmer iS des § 47 Abs 1 EStG sind. Nach Ansicht der KWT muss daher die Wortfolge „bei Auflösung des Dienstverhältnisses“ der neuen Z 3 wie folgt angepasst werden.

*„... die bei Auflösung des **Dienst(Anstellungs)verhältnisses** bezahlt werden müssten“.*

Bleibt der Gesetzestext in der derzeitigen Entwurfsfassung, würde die neue Z 3 ins Leere gehen, weil es bei den von der Z 3 zukünftig erfassten „anderen Personen“ nicht zur Auflösung eines arbeitsrechtlichen Dienstverhältnisses (Arbeitsverhältnisses) kommen kann. Darüber hinaus ist die vorgeschlagene Korrektur auch deshalb von Bedeutung, weil ohne entsprechende Abstimmung auf die Z 1 bis 3 die Wortfolge „andere Personen“ in der Z 3 – im Gegensatz zur Z 2 – zu unbestimmt wäre. Eine schriftliche, rechtsverbindliche und unwiderrufliche Zusage, kann zB auch einer Person gemacht werden, die im Werkvertrag oder im Rahmen eines Auftragsverhältnisses tätig ist.

b) Unverständlich ist auch der letzte Satz der Erläuterungen zu den Z 7 und 9: *„Ausgeschlossen wären (weiterhin) einzelvertragliche Abfertigungszusagen, die zusätzlich zu einer bestehenden gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigung getätigt werden“.* Einerseits geht es ja in der neuen Z 3 gerade um jene Personen, die über keinen gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigungsanspruch verfügen, andererseits widerspricht aber diese Aussage der Z 1 des § 14 Abs 1: Dort wird die Anrechnung von einzelvertraglich vereinbarten Vordienstzeiten zusätzlich zu einer bestehenden gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigung ausdrücklich ermöglicht. Damit würde dieser Satz nur auf die Z 2 zutreffen, diese wird aber nicht geändert und ist von dieser weder im Gesetzesentwurf noch in den Erläuterungen dazu die Rede. Nach Ansicht der KWT müsste der letzte Satz der Erläuterungen daher entweder ersatzlos gestrichen werden oder aber es wird die unten angeführte Forderung im Zusammenhang mit der Anrechnung von Vordienstzeiten in den vorliegenden Entwurf zusätzlich aufgenommen, wodurch es ohnehin zur Änderung dieser Aussage und zu einer Anpassung der Erläuterungen kommen müsste.

c) Der geplante Gesetzestext des § 14 Abs 1 Z 3 spricht von „gesetzlicher oder kollektivvertraglicher Abfertigung“. Diese Einschränkung ist zwar aus der Sicht der Abgabenverwaltung verständlich, es muss jedoch bezweifelt werden, ob diese Formulierung ausreichend regelt, mit welcher gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Abfertigung im jeweiligen Einzelfall zu vergleichen ist. Vor allem erhebt sich die Frage, was seit Geltung des BMVG unter einer „gesetzlichen Abfertigung“ zu verstehen ist bzw. welcher Kollektivvertrag im Einzelfall angewendet werden sollte. Ein Vorstandsmitglied bzw. ein Gesellschafter-Geschäftsführer mit Sperrminorität unterliegt weder dem BMVG noch dem AngG noch sind auf diese Personen die Kollektivverträge anzuwenden; welcher „gesetzlichen Abfertigung“ bzw. welcher „kollektivvertraglichen Abfertigung“ soll die einer solchen Person zugesagte vertraglich Abfertigung daher entsprechen? Die Regelung wird in dieser Form wohl unvollziehbar sein. Da eine Präzisierung aufgrund der vielfältigen arbeitsrechtlichen Regelungen kaum möglich erscheint, sollte auf diese Einschränkung überhaupt verzichtet werden.

d) Darüber hinaus ist Folgendes anzumerken:

- ?? Angeregt wird, im Hinblick auf den durch das BMVG vorgesehenen Abbau der Wertpapierdeckung die neue Z 3 – falls sie beibehalten werden sollte – jedenfalls von der Wertpapierdeckung auszunehmen.
- ?? Weiters sollte für unter Z 3 fallende Rückstellungen nach dem Vorbild der Jubiläumsgeldrückstellung eine Übergangsregelung sowie eine Nichtanwendung des Nachholverbots vorgesehen werden.
- ?? Nicht gesetzlich geregelt ist derzeit die Behandlung jener Abfertigungsrückstellungen, die bereits vor Ergehen des die geplante Regelungen auslösenden VfGH-Erkenntnisses für Vorstände und vergleichbare Personen gebildet wurden und die nunmehr durch die einschränkenden Regelungen des § 14 Abs 1 Z 3 EStG steuerlich nicht mehr zur Gänze gedeckt sind.
- ?? Weiters müsste im § 14 Abs 1 Z 3 nach dem Vorbild der Z 1 eine Anrechnung von Vordienstzeiten vorgesehen werden, zumal diese aus vergangenen Dienstverhältnissen stammen.
- ?? Das Erfordernis einer „Unwiderruflichkeit“ der Zusagen ist überschießend und aus arbeitsrechtlicher Sicht wirklichkeitsfremd. Als Vorbild hat wohl § 14 Abs. 7 EStG gedient, doch geht es dort um eine arbeitsrechtlich gesehen völlig andere Thematik (Pensionszusagen): Direkte Leistungszusagen unterliegen dann dem Betriebspensionsgesetz (bzw dessen Schutzbestimmungen), wenn es sich um Leistungszusagen handelt, die nicht jederzeit ohne Angabe von Gründen widerrufen sind und keinen Rechtsanspruch auf Leistungen vorsehen (§ 1 Abs. 3 Z 3 BPG). Derartige (völlig unverbindliche) Pensionszusagen kommen in der Praxis seit vielen Jahren nicht mehr vor. Die in der Praxis vorkommenden Pensionszusagen unterliegen regelmäßig dem BPG, ein Widerruf ist dementsprechend gar nicht möglich und muss/kann daher gar nicht vereinbart werden. Diese Regelungen sind gemäß § 19 BPG zwingend und können zum Nachteil der Arbeitnehmer selbst mit dessen Zustimmung nicht verändert werden. Abfertigungszusagen erfolgen meist in Form von dienstvertraglichen Sondervereinbarungen. Bei dem in Betracht kommenden Personenkreis (AG-Vorstände, weisungsfreie Geschäftsführer) greifen die gemäß § 40 AngG zwingenden Bestimmungen des § 23 AngG zur Abfertigung nicht. Das bedeutet, dass Abfertigungsvereinbarungen mit dem angeführten Personenkreis aus zivilrechtlicher Sicht später im Einvernehmen wieder geändert, verschlechtert oder auch wieder gänzlich abbedungen werden können. Dabei würde es auch nicht helfen, in künftige Abfertigungsvereinbarungen eine Bestimmung aufzunehmen, dass die Abfertigungszusage unwiderruflich ist. Abgesehen davon, dass eine derartige Bestimmung in der Praxis bislang wohl noch nie vorgekommen ist, würde auch diese Klausel nichts bringen, weil es zivilrechtlich wiederum zulässig wäre, später die Unwiderruflichkeit abzubedingen. Es würden dann bisher zu Recht gebildete Rückstellungen auf einmal wieder zu Unrecht gebildete sein. Es wird daher empfohlen, das speziell für Pensionszusagen festgelegte Formerfordernis der Unwiderruflichkeit nicht auf die arbeitsrechtlich völlig anders geregelte Thematik der Abfertigung umzumünzen.

Zu Z 8 - § 11a EStG (begünstigte Besteuerung nicht entnommener Gewinne)

1) Grundsätzliche Bemerkungen:

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder hat bereits mehrfach darauf hingewiesen, dass das gegenwärtige System der Unternehmensbesteuerung die Zuführung von Eigenkapital in Unternehmen benachteiligt und die Aufnahme von Fremdkapital begünstigt und damit insgesamt als Investitionsbremse wirkt. Es ist steuerlich vorteilhaft, vorhandene Eigenmittel nicht im Betrieb, sondern steuergünstiger (mit maximal 25% besteuert) im Privatbereich zu veranlagern und die betrieblichen Investitionen mit Fremdkapital zu finanzieren, wodurch eine entsprechende Reduktion des mit bis zu 50% besteuerten Gewinns durch den Abzug von Fremdkapitalzinsen erreicht werden kann. Das Vorhandensein von ausreichendem Eigenkapital ist aber eine der Voraussetzungen einer dynamischen und erfolgreichen Entwicklung der Unternehmen und liegt daher sowohl im betriebswirtschaftlichen als auch volkswirtschaftlichen Interesse. Die wirtschaftliche Bedeutung des Eigenkapitals wird aus aktueller Sicht vor allem auch durch die verschärfte Bonitätsbeurteilung der Banken bei der Kreditvergabe im Gefolge der zu erwartenden Verschärfung der Eigenkapitalvorschriften für Banken (Stichwort Basel II) thematisiert. Die Stärkung des Eigenkapitals muss daher eine vorrangige wirtschaftspolitische Zielsetzung bei der Reform der Unternehmensbesteuerung sein.

Eine steuerliche Entdiskriminierung des Eigenkapitals und Gleichstellung mit dem Fremdkapital kann nach Ansicht der KWT am wirksamsten dadurch erreicht werden, dass auch für das im Betrieb eingesetzte Eigenkapital fiktive Zinsen als Betriebsausgabe in Abzug gebracht werden dürfen. Der **steuerliche Abzug von Eigenkapitalzinsen** würde nicht nur die Bildung bzw. Stärkung des unternehmerischen Eigenkapitals fördern, sondern würde grundsätzlich die volkswirtschaftlich so wichtige Investition von Eigenkapital in Unternehmen wesentlich attraktiver machen und damit – wie Modellberechnungen ergeben haben – langfristig wichtige Impulse zur Schaffung neuer Arbeitsplätze liefern.

Darüber hinaus können damit auch einige wichtige (und auch wirtschaftlich sinnvolle) steuerliche Zielsetzungen erreicht werden:

- ?? Mit dem Abzug fiktiver Eigenkapitalzinsen als Betriebsausgabe wird erreicht, dass die Steuerbelastung für betriebliche Finanzierungsentscheidungen keine Rolle mehr spielt (Steuerneutralität der Finanzierung). Es ist für den Unternehmer egal, ob er seinen Betrieb mit Fremdkapital (mit steuerlich absetzbaren Fremdkapitalzinsen) oder mit Eigenkapital (mit steuerlich absetzbaren Eigenkapitalzinsen) finanziert. Damit wird die derzeit steuerlich vorteilhafte Entnahme des Eigenkapitals aus dem Betrieb und dessen steuergünstigere Veranlagung im Privatbereich ebenso wie auch die Verlagerung privater Verbindlichkeiten in die unternehmerische Sphäre steuerlich weitgehend uninteressant.
- ?? Mit dem Abzug fiktiver Eigenkapitalzinsen vom steuerlichen Gewinn wird auch die steuerliche Problematik der (überhöhten) Rückstellungen und Abschreibungen (beim Anlage- und Umlaufvermögen) entschärft, ohne die Anknüpfung der Besteuerung an den nach handels- bzw. steuerrechtlichen Vorschriften ermittelten Gewinn in Frage stellen zu müssen. (Überhöhte) Rückstellungen und Abschreibungen haben – neben einem gewissen Verlustrücktragseffekt – für die Unternehmen vor allem einen Finanzierungseffekt, indem dadurch Steuerzahlungen un-

verzinst aufgeschoben („gestundet“) werden können. Da sie aber auch zu einer Reduktion des Eigenkapitals führen, wird bei Ansatz fiktiver Eigenkapitalzinsen dieser zinsfreie Finanzierungseffekt durch die geringere Eigenkapitalverzinsung wieder neutralisiert. Die ansonst steuerlich interessante Unterbewertung von Aktiven und Überbewertung von Passiven wird damit steuerlich weitgehend unattraktiv, womit sich auch die bestehenden steuerlichen Einschränkungen bei Rückstellungen und Abschreibungen als überflüssig erweisen. Insgesamt gesehen kann durch die Eigenkapitalverzinsung daher auch ein wahrheitsgetreueres, nicht mehr von Steuervermeidungsstrategien verfälschtes Bild der Vermögens- und Finanzlage in den Jahresabschlüssen der Unternehmen erreicht werden.

Eine „budgetverträglichere“ Variante der Eigenkapitalverzinsung könnte darin bestehen, dass nur der akkumulierte Eigenkapitalzuwachs ab einem bestimmten Stichtag (zB ab 1.1.2002) verzinst wird. Überdies besteht die Möglichkeit, die Eigenkapitalzinsen nicht zur Gänze steuerfrei zu stellen, sondern mit einem ermäßigten Steuersatz (zB mit 25% entsprechend der Besteuerung von Zinsen im Privatbereich) zu besteuern. Weiters könnte der zu verzinsende Eigenkapitalbetrag aus budgetären Erwägungen mit einem Maximalbetrag gedeckelt werden.

Wesentlich ist in diesem Zusammenhang die Feststellung, dass es sich bei der mit der Steuerreform 2000 bereits eingeführten Eigenkapitalzuwachsverzinsung (§ 11 EStG) um keine Eigenkapitalverzinsung im vorstehend beschriebenen klassischen Sinn handelt, da bei dieser ein Zinsenabzug für das Eigenkapital immer nur einmalig im Jahr der Zunahme des Eigenkapitals vom jeweiligen Erhöhungsbetrag, nicht aber hingegen – wie bei der echten Eigenkapitalverzinsung – vom Gesamtstand bzw vom akkumulierten Zuwachs ab einem bestimmten Stichtag gewährt wird. Die derzeitige Eigenkapitalzuwachsverzinsung des § 11 EStG ist nicht nur völlig ungeeignet, um die dargestellten positiven Effekte der Eigenkapitalverzinsung zu bewirken, sondern ist darüber hinaus durch eine Reihe von bürokratischen Restriktionen negativ belastet, die bei einer echten Eigenkapitalverzinsung weitgehend überflüssig sind.

Die KWT begrüßt das mit der geplanten Regelung verfolgte Konzept der steuerlichen Begünstigung für nicht entnommene Gewinne, weist aber ausdrücklich darauf hin, dass dieses Konzept nur die Eigenkapitalstärkung im Rahmen der Innenfinanzierung (eben durch die Nichtentnahme der im Betrieb erzielten Gewinne), nicht hingegen die Eigenkapitalstärkung durch Außenfinanzierung, also durch Zufuhr von Eigenkapital seitens der Eigentümer bzw durch Eigenkapitalaufbringung über den Kapitalmarkt, fördert. Das Konzept der steuerlichen Begünstigung für nicht entnommene Gewinne ist daher einseitig, bleibt gewissermaßen am halben Wege stehen. Die Innenfinanzierung (Gewinnthesaurierung) ist zwar ein klassischer Weg zur Verbesserung der Eigenkapitalausstattung, sie ist aber im Vergleich zur Außenfinanzierung ein wesentlich langwierigerer und in wirtschaftlich schlechten Zeiten auch schwierigerer Weg. Die Unternehmenseigener werden beim Modell der Steuerbegünstigung für nicht entnommene Gewinne aber gerade nicht dazu motiviert, im Privatvermögen bestehendes Eigenkapital dem Betrieb im Wege der Außenfinanzierung zuzuführen. Ganz im Gegenteil: Um die Begünstigung in der Zukunft in maximaler Höhe beanspruchen zu können, müssen die vorhandenen privaten Finanzmittel zur Deckung des zukünftigen Lebensunterhalts jedenfalls im Privatbereich zurückbehalten werden. Dies gilt insbesondere auch für Unternehmensneugründungen und Unternehmenserwerbe. Es wird daher bei diesem Modell insgesamt nur sehr langfristig und überdies nur über die Innenfinanzierung zu einer Eigenkapitalstärkung kommen.

Die KWT fordert daher weiterhin die Realisierung des Konzepts der **Eigenkapitalverzinsung**, da dieses aus den genannten Gründen dem Modell der steuerlichen Begünstigung für nicht entnommene Gewinne weit überlegen ist. Angesichts der Konkurrenz beider Modelle könnte aber ein Kompromiss allenfalls in einer Optionslösung bestehen, die für die Unternehmen ein Wahlrecht zwischen beiden Modellen vorsieht.

Angesichts der notwendigen Stärkung der Eigenkapitalbasis der Unternehmen ist es nach Ansicht der KWT überdies höchste Zeit, auch die derzeit auf die Zufuhr von Eigenkapital erhobene **1%ige Gesellschaftsteuer** ersatzlos abzuschaffen, mit welcher derzeit die Eigenkapitalstärkung im Wege der Außenfinanzierung geradezu bestraft wird. Mit der Abschaffung der Gesellschaftsteuer (budgetäres Aufkommen ca 50 – 60 Mio Euro) wird nicht nur eine Diskriminierung des Eigenkapitals beseitigt, sondern – angesichts der bei dieser Steuer feststellbaren hohen Anzahl von Rechtsmittelfällen – auch ein wichtiger Schritt in Richtung Verwaltungsvereinfachung gesetzt.

2) Anmerkungen zur geplanten Regelung des § 11a EStG:

Der Begriff „laufender Gewinn“ ist unklar, insbesondere ist der Ausschluss von voll steuerpflichtigen Gewinnen aus der Veräußerung von Teilbetrieben oder betriebszugehörigen MU-Anteilen und von Übergangsgewinnen, die zur Stärkung des Eigenkapitals ebenfalls im Betrieb verbleiben, unverständlich. Ebenso ist nicht eindeutig klar, ob Gewinne aus Entnahmen von der Bestimmung erfasst sind.

Der umfassende Ausschluss steuerfreier Vermögenmehrungen aus der Eigenkapitalzuwachsbehandlung ist aus systematischer Sicht bedenklich, zumal sich auch steuerfreie Einkünfte, wenn sie zur Eigenkapitalstärkung im Betrieb verbleiben, auswirken sollen. Unterstellt man den Grenzsteuersatz von 50 %, so sollten zumindest 50% der steuerfreien Vermögenmehrungen in die Ermittlung des durchschnittlichen Kapitalstandes eingehen.

Auf den vorgesehenen Mindeststeuersatz von 20% für die Besteuerung der nicht entnommenen Gewinne sollte im Interesse der Anwendbarkeit der Begünstigung auch bei Klein- und Kleinstbetrieben verzichtet werden.

In Abs 3 sollte bei der Ermittlung der nachzuversteuernden Beträge nicht auf den Eigenkapitalstand zu einem bestimmten Stichtag, sondern – wie bei der Inanspruchnahme – ebenfalls auf den durchschnittlichen Eigenkapitalstand abgestellt werden. Andernfalls könnte sich die Konstellation ergeben, dass infolge (zutreffenden) Abstellens auf den durchschnittlichen Eigenkapitalstand die Begünstigung in Anspruch genommen werden kann, im selben Wirtschaftsjahr aber durch Entnahmen kurz vor dem Bilanzstichtag wegen des Abstellens auf den Eigenkapitalstand zum Stichtag auch eine Nachversteuerung vorzunehmen ist. Der erste Satz des Abs 3 sollte daher lauten:

*„Sinkt der **durchschnittliche** Eigenkapitalstand durch Entnahmen, ist insoweit eine Nachversteuerung vorzunehmen.“*

Außerdem fehlt im Abs 3 die Klarstellung, dass eine Nachversteuerung auch insoweit unterbleiben muss, als in der Vergangenheit begünstigt besteuerte Gewinne bereits

in vorangegangenen Jahren nachversteuert wurden. Bei der Regelung der Verteilung des nachzuversteuernden Betrages auf zwei Jahre im Abs 3 letzter Satz sollte die Wortfolge „folgende Wirtschaftsjahr“ durch „folgende Jahr“ ersetzt werden, da im Falle des Zusammentreffens zweier Wirtschaftsjahre in einem Veranlagungsjahr der Verteilungseffekt verloren ginge.

Da nach dem Gesetzeswortlaut sinnvollerweise auch eine nur teilweise Inanspruchnahme der Begünstigung für nicht entnommene Gewinne möglich ist, sollte auch die Möglichkeit bestehen, dass jene Gewinnanteile, für welche in der Vergangenheit auf die Begünstigung verzichtet worden ist, in Folgeperioden ohne Sanktion einer Nachversteuerung entnommen werden können. Weiters sollte es möglich sein, dass im Falle von Einlagen auch diese Einlagen ohne Nachversteuerungswirkung wieder entnommen werden können bzw dass im Fall von Einlagen ein Wahlrecht besteht, ob Einlagen oder begünstigt besteuerte Gewinne entnommen werden. Nach dem Text des Entwurfs wird demgegenüber für die Beurteilung der Nachversteuerung eine vorrangige Entnahme von Gewinnen unterstellt.

Überlegenswert wäre weiters, im Fall eines aus Gewinnen resultierenden Eigenkapitalzuwachses bei Vorhandensein von Verlustvorträgen ebenso wie bei Entnahmen in Verlustjahren eine begünstigte Besteuerung der Gewinne und ein Aufsparen der Verlustvorträge zur Verrechnung mit anderen (bzw zukünftigen) voll besteuerten Einkünften als Wahlrecht vorzusehen.

Ungeklärt ist weiters die Behandlung von endbesteuerten Kapitalerträgen oder Erträgen, die ohnehin dem Halbsatz unterliegen. Insoweit solche Gewinne entnommen werden, dürfte es keinesfalls zu einer Nachversteuerung kommen.

Bei Betriebserwerben besteht nach Ansicht der KWT das Problem, dass der eigenfinanzierte Kaufpreis zur Gänze im Jahr des Betriebserwerbs als Einlage behandelt wird. Dazu wird angeregt, zwecks Förderung der Eigenfinanzierung bei Unternehmenserwerben die vom Erwerber aufgebrachte Eigenfinanzierung über zB vier Jahre verteilt als Einlage zu behandeln (oder den oben ausgeführten Vorschlag umzusetzen, dass Einlagen auch in Folgejahren ohne die negativen Folgen einer Nachversteuerung wieder entnommen werden können). Andernfalls würde ein rational handelnder Käufer einen Betriebserwerb immer zur Gänze mit Fremdkapital finanzieren und die vorhandenen Eigenmittel zur Deckung der privaten Finanzierungsbedürfnisse und damit zur Minimierung der laufenden Entnahmen bzw zur Maximierung des nicht entnommenen Gewinnes in den Folgejahren einsetzen. Dies kann aber wohl nicht die Absicht des Gesetzgebers sein, der die betriebliche Eigenkapitalbildung fördern will!

Anmerkungen zu den EB zu § 11a:

- ?? Das Beispiel in den EB, anhand dessen der durchschnittliche Kapitalstand der letzten 4 Jahre ermittelt wird, weist uE einen Fehler auf: Nach dem Gesetzeswortlaut zählt auch das Jahr 06 zum Beobachtungszeitraum.
- ?? Unter der Überschrift „Übertragung betrieblicher Einheiten“ sollte am Ende des zweiten Absatzes stehen: „Der **eigenfinanzierte** Kaufpreis für den Betriebserwerb ist die erste Einlage.“
- ?? Vermisst werden Aussagen zur Ermittlung des Eigenkapitalzuwachses nach Umwandlungen gem Art II UmgrStG, insbesondere die Frage, ob eine Rück-

aufrollung des Eigenkapitals der Körperschaft zu erfolgen hat und mit welchem Betrag das Eigenkapital zu Beginn der Tätigkeit des Rechtsnachfolgers nach der Umwandlung anzusetzen ist. In diesem Zusammenhang sollte auch die Ausschüttungsfiktion des § 9 Abs 6 UmgrStG dahingehend überdacht werden, dass diese erst dann greift, wenn die in der Körperschaft thesaurierten Gewinne vom Rechtsnachfolger entnommen werden (wobei eine Doppelbesteuerung – über die Ausschüttungsfiktion mit 25% KEST und allfälligenfalls als Überentnahme mit halbem ESt-Satz – jedenfalls vermieden werden muss). Durch die Neuregelung des § 11a EStG werden offene Gewinnausschüttungen an die Gesellschafter offensichtlich günstiger behandelt als Beträge, die unter die Ausschüttungsfiktion fallen, weil die offenen Gewinnausschüttungen idR in den außerbetrieblichen Bereich gehen und in der Folge wieder in den Betrieb eingelegt bzw für private Zwecke verwendet werden können; demgegenüber sind die der Ausschüttungsfiktion unterliegenden Beträge offensichtlich Teil des Eigenkapitals.

?? Weiters fehlen Aussagen zu den Folgen des Wechsels der Gewinnermittlungsart (insbesondere von Betriebsvermögensvergleich zu Einnahmen-Ausgaben-Rechnung und umgekehrt) auf die Anwendung des § 11a.

Zu Z 11 - § 16 Abs 1 Z 1 und § 18 Abs 1 Z 1, § 29 Z 1, § 124b Z 8 und § 124b Z 82 EStG (Rentenbesteuerung)

Die Übergangsregelungen in § 124b Z 80 und Z 82 wird begrüßt. Die in Z 82 vorgesehen Antragsfrist (in den Steuererklärungen 2004 bis spätestens 31.12.2005) sollte allerdings verlängert werden. Aufgrund der sogenannten Quotenregelung für Wirtschaftstreuhänder werden die Steuererklärungen 2004 im Einzelfall bis spätestens 30.04.2006 abzugeben sein. Die Antragsfrist sollte daher bis 30.06.2006 oder noch besser bis 31.12.2006 verlängert werden.

Zu Z 14 - § 17 Abs 1 EStG (Basispauschalierung)

Für die Änderung des § 17 Abs 1 fehlt eine Inkrafttretensbestimmung. Um Schwierigkeiten mit dem unterjährigen Inkrafttreten zu vermeiden, sollte die Änderung erst nach dem 31.12.2003 in Kraft treten..

Zu Z 17 - § 24 Abs 6 und § 37 Abs 5 EStG (Begünstigungen für Betriebsaufgabe bzw Betriebsveräußerung)

Die geplante Neuregelung wird von der KWT begrüßt.

Die KWT hat überdies bereits in den Stellungnahmen zum StruktAnpG 1996 und zum SteuerreformG 2000 aufgezeigt, dass Frauen mit 56 ½ Jahren zwar die vorzeitigen Alterspensionen wegen langer Versicherungsdauer oder wegen Arbeitslosigkeit beanspruchen können, nicht aber den „Hälftesteuersatz“ gem § 37 EStG. Dies stellt eine einseitige Benachteiligung von Unternehmerinnen dar:

?? Um eine der gesetzlich vorgesehenen vorzeitigen Alterspensionen vor Vollendung des 60. Lebensjahres in Anspruch nehmen zu können, muss die Erwerbstätigkeit eingestellt werden. Dazu muss eine unternehmerisch tätige Frau ihren Betrieb

(MU-Anteil) idR veräußern oder aufgeben. Die Begünstigungen der §§ 24 Abs 6 und 37 Abs 5 EStG stehen ihr in diesem Fall jedoch nicht zu, weil sie das 60. Lebensjahr noch nicht vollendet hat; ein entstehender Übergangs-, Veräußerungs- und/oder Betriebsaufgabegewinn muss von ihr voll nach dem Tarif versteuert werden.

?? Will die Unternehmerin hingegen für entstehende Übergangs-, Veräußerungs- und/oder Betriebsaufgabegewinne die Begünstigungen der §§ 24 Abs 6 und 37 Abs 5 EStG beanspruchen, muss sie bis zur Vollendung des 60. Lebensjahres auf die ihr an sich zustehende gesetzliche Pension verzichten.

Die KWT schlägt daher vor, die Voraussetzung „Vollendung des 60. Lebensjahres“ im Lichte des zukünftig endgültigen Pensionsantrittsalters für Frauen laut „Pensionsversicherungsreform“ (Vollendung des 60. Lebensjahres) zwar unverändert zu lassen, bis zu diesem Zeitpunkt jedoch mittels Übergangsregelung vorzusehen, dass die derzeit diesbezüglich bestehende Diskriminierung der Frauen dadurch beseitigt wird, dass entweder auf die Vollendung des 67.8. Kalendermonates (= 56 ½ Jahre) abgestellt wird oder aber auf den tatsächlichen Bezug einer vorzeitigen Alterspension aus der gesetzlichen Sozialversicherung.

Die KWT weist bei dieser Gelegenheit weiters darauf hin, dass es im Rahmen einer geordneten Unternehmensübergabe oft sinnvoll ist, dass der Veräußerer noch für eine gewisse Zeit weiterhin im übertragenen Betrieb tätig ist. Das mit dem Strukt-AnpG 1996 für die Inanspruchnahme des halben Steuersatzes bei Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe (§ 37 Abs 5) normierte Erfordernis der „Einstellung der Erwerbstätigkeit“ pönalisiert aber beim Verkäufer eine solche wirtschaftlich sinnvolle Vorgangsweise bei der Betriebsübertragung. Es wird daher abermals angeregt, das derzeitige Erfordernis der Einstellung der Erwerbstätigkeit für die Zuerkennung des begünstigten (halben) Steuersatzes bei der Betriebsaufgabe und –veräußerung ersatzlos zu streichen (und zwar in § 24 Abs 6 EStG ebenso wie auch im § 37 Abs 5 EStG).

Zu Z 19 - § 27 Abs 2 Z 2 erster Satz EStG (Unterschiedsbeträge bei Wertpapieren)

Die im Gesetzesentwurf vorgesehene Abschaffung der Freigrenze für Unterschiedsbeträge im § 27 Abs 2 Z 2 EStG wird mit der problematischen Handhabung dieser Freigrenze, insbesondere bei Nullkuponanleihen begründet. Da sich die derzeitige Bestimmung (2%-Grenze) wegen der notwendigen Anpassung von Neu-Emissionen an veränderte Kapitalmarktzinsen in der Praxis bewährt hat, sollte sich eine Neuregelung auf die Abschaffung dieser Freigrenze ausschließlich bei Nullkuponanleihen und sonstigen Anleihen (insbesondere Index-Zertifikaten) beziehen, die keinen von vorne herein feststehenden Einlösungswert aufweisen.

Überdies sollte die geplante Änderung wegen der notwendigen EDV-Umstellungen bei den österreichischen Kreditinstituten (welche die Änderung in den Wertpapiersystemen zwecks KEST-Abrechnung zu berücksichtigen haben) auf Emissionen eingeschränkt werden, die nach dem 31.12.2003 neu begeben werden.

Zu Z 24 und Z 27 - § 37 Abs 1 und Abs 8 letzter Satz EStG (Besteuerung von ausländischen Kapitalerträgen)

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass die geplante Regelung der §§ 37 Abs 1 sowie 37 Abs 8 letzter Satz EStG im Hinblick auf die vorliegende EuGH-Rechtsprechung gemeinschaftsrechtswidrig sein dürfte, da für die Besteuerung von ausländischen Kapitalerträgen dem Grunde nach die steuerliche Gesamtbelastung eines Steuerpflichtigen (in seinem Ansässigkeitsstaat und im Sitzstaat der Gesellschaft) keine Rolle spielen darf.

Die geplante Regelung (offensichtlich nach dem Vorbild des derzeitigen § 10 Abs 3 KStG) ist schon allein deshalb überschießend, weil im Gegensatz zu qualifiziert beteiligten Muttergesellschaften beim § 10 Abs 3 KStG im vorliegenden Fall die nur mit geringfügigen Anteilen beteiligten Gesellschafter keine Möglichkeit haben, zu Informationen über die konkrete Ertragsteuerbelastung der ausschüttenden Auslandsgesellschaft zu kommen.

Problematisch ist die Anwendung der Bestimmung auch bei ausländischen Investmentfonds. Bei im Wege von ausländischen Fonds bezogenen Auslandsdividenden wird für die Hochschleusung der Steuerbasis und Anrechnung der als Vorbelastung anzusehenden ausländischen Steuer voraussichtlich die ausschüttende Gesellschaft betrachtet, die Dividenden in den Fonds zahlt, was dazu führt, dass die steuerliche Vorbelastung von Zielgesellschaften in Drittstaaten herangezogen wird. Bei direkt bezogenen Auslandsdividenden wird für die Hochschleusung der Steuerbasis und Anrechnung der als Vorbelastung anzusehende ausländische Steuer voraussichtlich die ausländische ausschüttende Gesellschaft betrachtet (Gesellschaftsebene), was dazu führt, dass die steuerliche Vorbelastung von Zielgesellschaften in Drittstaaten unbeachtet bleibt. Im Endeffekt werden hier **ungleiche Vergleichspaare** bei der Ermittlung einer geringen Besteuerung betrachtet.

Bei ausschüttenden Investmentfonds kommt es wegen der unterschiedlichen Regelungstechnik zu paradoxen Ergebnissen:

Wenn zB ein ausländischer Investmentfonds (ausschüttender Typ) im Wege einer **ausländischen** kuponauszahlenden Stelle gehalten wird, und ein mit österreichischen Verhältnissen nicht vergleichbares Besteuerungsniveau (der Fondsebene oder der Zielgesellschaften?) vorliegt, so wäre die Ausschüttung nach den Grundsätzen des § 37 Abs 8 EStG (also mit besonderem Steuersatz von 25%) zu besteuern. Da der letzte Satz des § 37 Abs 8 nicht auf Z 3 verweist, kann es niemals zur Tarifbesteuerung kommen.

Wenn dagegen ein ausländischer Investmentfonds (ausschüttender Typ) im Wege einer **inländischen** kuponauszahlenden Stelle gehalten wird, und ein mit österreichischen Verhältnissen nicht vergleichbares Besteuerungsniveau (der Fondsebene oder der Zielgesellschaften?) vorliegt, so unterliegen die Ausschüttungen der tarifmäßigen Einkommensteuer (da Ausschüttungen gemäß § 93 Abs 3 Z 5 EStG iVm § 97 Abs 1 letzter Satz EStG idF BBG-Entwurf 2003) mit Anrechnung der ausländischen Steuer (vgl § 37 Abs. 1 EStG idF BBG-Entwurf 2003).

In der Praxis scheint die Durchsetzung überdies deswegen problematisch zu sein, da von ausländischen Fonds keine Informationen darüber zu beschaffen sein werden,

welche Dividenden unter die Anrechnungsbestimmung fallen (und damit steuerschädlich behandelt werden müssen) und welche nicht.

Zu Z 30 a - § 93 Abs 2 Z 1 lit e EStG (Besteuerung von ausländischen Kapitalerträgen)

Die geplante gesetzliche Neuregelung des § 93 Abs 2 Z 1 lit e EStG lautet wie folgt: „e) *Ausländische Kapitalerträge im Sinne der lit. a und b, die von einer inländischen kuponauszahlenden Stelle (§ 95 Abs. 3 Z 4) ausbezahlt werden.*“

Die Neuregelung würde im Wesentlichen folgende Einkunftsarten erfassen:

- ?? Gewinnanteile (Dividenden), Zinsen und sonstige Bezüge aus Aktien bzw aus Anteilen an ausländischen Gesellschaften, die entweder der Rechtsfigur der österreichischen GmbH oder jener der österreichischen AG entsprechen;
- ?? gleichartige Bezüge und Rückvergütungen aus Anteilen an ausländischen Gebilden, die der Rechtsfigur der österreichischen Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften entsprechen.

Die geplante Neuregelung, wonach bei einer österreichischen kuponauszahlenden Stelle Auslandsdividenden der KEST-Pflicht unterliegen sollen, erscheint nach Auffassung KWT aus folgenden Gründen als problematisch:

1. Durch die Einbeziehung ausländischer Kapitalerträge in den KEST-Kreis „inländischer Kapitalerträge“ würde die bisherige Anknüpfungssystematik beseitigt werden;
2. wegen der gebotenen DBA-Anrechnung von ausländischen Quellensteuern müsste das jeweils zuständige Wohnsitzfinanzamt ohnehin vom Steuerpflichtigen stets eingebunden werden (Problematik der Feststellung des steuerlichen Wohnsitzes, DBA-Befreiungen und „matching-credit“-Klauseln müssen stets vom Finanzamt behandelt werden);
3. im übrigen wäre das steuerliche Mehraufkommen ohnehin gering (wegen der Existenz einer anrechenbaren Quellensteuer im Ausmaß von regelmäßig 15%);
4. die österreichischen Banken müssten die neue KEST-Pflicht EDV-technisch umsetzen und österreichische KEST bei Auslandsdividenden abziehen (Wettbewerbsnachteil gegenüber ausländischen Zahlstellen) und außerdem die DBA-Entwicklung laufend warten (höherer Kostenfaktor gegenüber der ausländischen Konkurrenz);
5. die Durchführung des KEST-Abzuges könnte schon deshalb nicht korrekt vorgenommen werden, weil der anzuwendende § 95 Abs 4 Z 1 EStG regelmäßig auf die Beschlussfassung abstellt und dieser Zeitpunkt der kuponauszahlenden (österreichischen) Bank idR nicht bekannt ist.

Die Umsetzung des Gebotes einer gleichmäßigen Besteuerung von in- und ausländischen Kapitalerträgen wäre nach Ansicht der KWT im Hinblick auf ausländische Erträge im Wege der Veranlagung nach Maßgabe der Bestimmung des § 37 Abs 8 EStG sachgerecht.

Die Besteuerung sollte so geregelt werden, wie sie in der Übergangsnorm des § 124b für einen begrenzten Zeitraum von vier Monaten ohnehin vorgesehen ist. Außerdem erlaubt sich die KWT die Anregung, dass – analog zur Einführung der KEST-Endbesteuerung anlässlich der Steuerreform 1992 – auch für die neue Endbesteue-

zung von ausländischen Kapitalerträgen im Wege des § 37 Abs 8 EStG Anmestie-Regelungen überlegt werden sollten.

Zu Z 30 b – § 93 Abs 3 Z 4 EStG (neue Besteuerung von Fonds-Ausschüttungen betreffend ausländische Dividenden)

Die Neuregelung sieht für von inländischen Investmentfonds vereinnahmte Auslandsdividenden eine KEST-Pflicht gemäß § 93 Abs 3 EStG (also eine Zinsen-KESt) vor. Damit würde in letzter Konsequenz Dividenden (die bei österreichischen Zahlstellen einer KESt I unterliegen, also im § 93 Abs 2 geregelt sind) für die Besteuerung in Quasi-Zinseinkünfte umqualifiziert, was die KESt-Logik weiter verwässern würde. Eine Gleichstellung mit Direktanlagen (also mit direkt gehaltenen ausländischen Dividendenwerten) wäre damit nicht mehr gegeben.

Außerdem schlägt die KWT vor, den bisher praktizierten KESt-Abzug bei inländischen Dachfonds (§ 93 Abs 3 Z 4 EStG) auch gesetzlich zu verankern.

Die derzeitigen KESt-Regelungen sehen bei Kapitalerträgen aus inländischen Investmentfonds vor, dass bei Zinsen aus Bankeinlagen iSd § 93 Abs 2 Z 3 EStG sowie bei Zinsen aus Forderungswertpapieren iSd § 93 Abs 3 Z 1 bis 3 EStG und bei Substanzgewinnen gemäß § 93 Abs 3 Z 4 KESt-Pflicht besteht.

Nicht erwähnt sind Ausschüttungen von ausländischen Unterfonds, die aus dem Tatbestand des § 93 Abs 3 Z 5 EStG in Verbindung mit dem bei Fonds geltenden Durchgriffsprinzip abgeleitet wird. Weiters ist die KESt-Pflicht der ordentlichen Erträge ausländischer Unterfonds sowie von 20 % der Substanzgewinne ausländischer Unterfonds, die auf der Grundlage der RZ 7720e EStR 2000 mit „Quasi-Endbesteuerungswirkung“ hinsichtlich der Substanzgewinne geregelt wird, in dieser Z 4 des § 93 Abs 3 EStG nicht angeführt. Wenn die einzelnen Bestandteile von Kapitalerträgen aus Fonds, die der KESt-Pflicht unterliegen, nicht aus dem Durchgriffsprinzip abgeleitet, sondern gesondert in der Z 4 des § 93 Abs 3 EStG angeführt werden, ist unverständlich, dass diese Vorgangsweise nicht auch für die Ausschüttungen ausländischer Unterfonds beibehalten wird. Aus diesem Grund sollten sie in der Z 4 berücksichtigt werden.

Weiters könnte durch die Anführung der KESt-Pflicht der ausschüttungsgleichen Erträge ausländischer Unterfonds sowie von 20 % der Substanzgewinne der ausländischen Unterfonds in der Z 4 des § 93 Abs 3 EStG die - außerhalb des Gesetzes - in den EStR geregelte Vorgangsweise auf eine gesetzliche Grundlage gestellt werden, womit die außerhalb des Gesetzes geregelte „Quasi-Endbesteuerung“ zu einer gesetzlich bestimmten Endbesteuerung werden würde. Diese Endbesteuerung würde sich dann aus dem § 97 Abs 1 EStG, der den gesamten § 93 Abs 3 EStG als endbesteuert erfasst, ergeben.

Zu Z 32 a – § 97 Abs 1 letzter Satz (Endbesteuerung)

Da das bisher implementierte Endbesteuerungssystem gem § 97 EStG stets KESt-Pflicht nach § 93 EStG voraussetzt, ist es unverständlich, warum in der Neuregelung die Wortgruppe *als ausgeschüttet geltende Beträge ... ausländischer Investment-*

fonds“ verwendet wird. Nicht ausgeschüttete Fonds-Erträge unterliegen derzeit keiner österreichischen KEST (Ausnahme: Sicherungs-KESt) und würden auch in Zukunft nicht dem KEST-Kreis unterworfen sein. Im übrigen dürfte hier die Sicherungs-KESt nicht gemeint sein, da ja nach Art IX Z 2 eine Sicherungs-KESt keine Endbesteuerung herstellen kann.

Zu Z 32 b – § 97 Abs 4 erster Satz (Endbesteuerung)

Die Textierung des ersten Satzes im § 97 Abs 4 EStG ist verwirrend, da sie eigentlich eine zweifache Erklärungslegung voraussetzt, einmal eine Erklärung mit Einkünften nach Maßgabe des § 37 Abs 8 EStG und ein zweites Mal eine Erklärung (auf Basis des Antrages nach § 97 Abs 4 EStG) mit denselben Einkünften, die dieses Mal in die Halbsatzbesteuerung einbezogen werden.

Zu Z 36 - § 124b Z 85 (Neuregelung betreffend Index-Zertifikate)

In der Übergangsvorschrift der Z 85 werden Wertschwankungen aus Index-Zertifikaten generell dem Tatbestand des § 30 Abs 1 Z 1 lit b zugerechnet. Diese Vorschrift ist in der vorliegenden Fassung nach Ansicht der KWT weder vom vorgesehenen Inkrafttretenszeitpunkt (1.4.2003) noch vom Inhalt umsetzbar. Der Inhalt der Vorschrift in der Z 85 ist überdies aus folgenden Gründen zweifelhaft:

- ?? Die Begriffe "*Verzinsung*" und "*Wertschwankungen von Kapitalanlagen*" erschweren eine Abgrenzung zwischen Früchten aus dem Kapitalstamm und Wertschwankungen des Stammes.
- ?? Der gegenwärtige Wortlaut der Bestimmung lässt nicht einmal klar erkennen, ob die vom VwGH im Erkenntnis vom 26.11.2002, 99/15/0159, als obiter dictum ausgesprochene Rechtsfolge einer Verwirklichung des Spekulationstatbestandes nach § 30 Abs 1 EStG, wenn schon in den Anleihebedingungen die Rücklichtungsverpflichtung fix vereinbart wurde, ausgeschlossen ist.
- ?? Es ist auch unklar, ob der Begriff "*Kapitalanlagen, deren Verzinsung von einer Entwicklung des Wertpapierindex abhängig ist*" auch Kapitalanlagen umfasst, deren Ertrag nur von der Entwicklung **eines einzigen** Wertpapiers abhängig ist.
- ?? Der offensichtlich angestrebte Umkehrschluss, in Hinkunft die Erträge aus Indexzertifikaten den KEST-pflichtigen Kapitaleinkünften zuzuordnen (unter Verweis auf das VwGH-Erkenntnis), ist nicht nachvollziehbar, da der gegenwärtige Wortlaut der Bestimmung der Z 85 über die Berechnung der KEST bei Indexanleihen keine Aussage enthält.

Die KWT schlägt daher vor, die Besteuerung von Index-Zertifikaten besser in den §§ 27 und 30 EStG auf Basis des BMF-Erlasses vom 11.03.1999 (Z 14 0602/2-IV/14/99) sowie der dazu ergangenen BMF-Einzelerledigungen zu regeln. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass eine klare und umfassende gesetzliche Regelung unbedingt erforderlich ist, da sowohl Anleger, Emittenten als auch kuponauszahlende Stellen einen Anspruch auf Rechtssicherheit hinsichtlich der steuerlichen Behandlung der Erträge aus derartigen Produkten haben. Eine umfassende gesetzliche Regelung sollte jedenfalls eindeutige Aussagen über folgende Aspekte treffen:

- ~~///~~ Qualität der Referenzgrößen („Underlying“) dahingehend, ob auf einen offiziellen Index als Referenzgröße abzustellen ist oder ob auch selbstdefinierte Indizes in Betracht kommen,
- ~~///~~ Produkte, deren Ertrag nicht ausschließlich aus der Wertsteigerung eines Index resultiert, sondern auch eine Verzinsungskomponente aufweist,
- ~~///~~ Abgrenzungen zwischen Anteilen an ausländischen Kapitalanlagefonds (§ 42 InvFG) und fondsgebundenen Schuldverschreibungen (Anleihen),
- ~~///~~ Besteuerung von Produkten, deren Verzinsung von einem Index bestehend von Fonds abhängig sind,
- ~~///~~ Abgrenzungen von Produkten mit Kapitalrückzahlungsbestimmungen von Anleihen gegenüber Anteilen an ausländischen Kapitalanlagefonds (§ 42 InvFG),
- ~~///~~ praktikable Abgrenzungskriterien im Hinblick auf § 42 InvFG, damit jeder Anwender in der Lage ist, rechtlich einwandfrei beurteilen zu können, unter welchen Voraussetzungen von einer "wirtschaftlichen indirekten Beteiligung" an einem ausländischem Recht unterstehenden Vermögen nach dem Gesichtspunkt der Risikostreuung verwalteten Vermögen auszugehen ist, sowie
- ?? die Behandlung von Verlusten aus „indexierten“ Schuldverschreibungen.

Zusätzlich zur gebotenen klaren Regelung im § 27 EStG wäre nach Auffassung der KWT insbesondere im § 30 EStG klar zu regeln, dass eine Steuerpflicht nur bei realisierten Wertschwankungen innerhalb der Spekulationsfrist (1 Jahr = 12 Monate) eintreten kann, wobei eine Realisierung stets ein Anschaffungs- sowie ein Veräußerungsgeschäfte voraussetzt. Ergänzend sollte im § 30 EStG auch geregelt werden, dass Tilgungen von Wertpapieren keinen Veräußerungstatbestand iSd § 30 EStG darstellen.

Außerdem regt die KWT an, die Besteuerung von Erträgen aus thesaurierenden Genussrechten gesetzlich zu regeln.

Zu Z 36 - § 124b Z 81 (Förderung der Internetnutzung)

Die Initiative der Bundesregierung, Breitbandinternetdienste steuerlich zu fördern, wird grundsätzlich begrüßt. Allerdings erscheinen einige Punkte des Entwurfes noch klärungsbedürftig:

- ?? Der Begriff "Internetzugänge mittels Breitbandtechnik" muss noch genauer definiert werden. Wir schlagen als Definitionsgröße für Breitbandtechnik die Übertragungsgeschwindigkeit vor (Übertragungsgeschwindigkeit >ISDN = größer 128 kbps)
- ?? Die zeitliche Einschränkung "Anschlussverträge nach dem 30. Juni 2003" lässt eine Kündigungswelle der bestehenden Verträge erwarten, was insbesondere Anbieter trifft, die sehr früh mit dieser Technologie begonnen haben. Dies kann nicht Absicht dieser Förderungsinitiative sein. Daher sollten auch bereits abgeschlossene Breitbandinternet-Verträge in diese steuerliche Begünstigung fallen. Diese Kunden haben je ohnedies bereits den Nachteil, die Anschlussgebühr nicht mehr absetzen zu können. Außerdem tritt der Lenkungseffekt auch dadurch ein, dass die Alt-Kunden (soweit nicht eine Flatrate vereinbart ist) durch den Sonderausgabenabzug zu mehr Nutzung des Breitbandanschlusses motiviert werden.

Art II Änderung des Körperschaftsteuergesetzes 1988

Zu Z 1 - § 10 Abs 2 ff KStG (internationale Schachtelbegünstigung)

Nach Ansicht der KWT sind die vorgesehenen Änderungen der internationalen Schachtelbeteiligung weder auf Grund des Code of Conduct noch aus OECD-Sicht zwingend erforderlich¹. Wirtschaftlich sind diese Änderungen insgesamt nachteilig und führen zu beträchtlichen Standortnachteilen gegenüber anderen Ländern.² Wenn auf Grund von politischen Zusagen die Begünstigungen des § 10 Abs 2 f KStG tatsächlich zurückgenommen werden müssen, so sind nach Ansicht der KWT substantielle Verbesserungen in den Übergangsvorschriften vorzunehmen.

Im Einzelnen ist zu den geplanten Änderungen Folgendes festzuhalten:

a) § 10 Abs 2 KStG

Die Absenkung der Beteiligungsuntergrenze von bisher 25 % auf mindestens 10 % wird begrüßt. Zur Erreichung des Zieles, die steuerlichen Unterschiede zwischen in- und ausländischen Beteiligungserträgen schrittweise abzubauen, wird vorgeschlagen, die 2-Jahresfrist gem § 10 Abs 2 Z2 KStG zu streichen, zumal diese Frist für die capital-gains-Befreiung gem § 10 Abs 3 KStG nicht mehr vorgesehen ist. Aus der Sicht der KWT ist das Streichen dieses zeitlichen Erfordernisses wichtiger als der Entfall der Voraussetzung des unmittelbaren Beteiligungsbesitzes. Jedenfalls sollte eine Verkürzung der Behaltefrist auf ein Jahr erfolgen. Überdies sollte § 10 Abs 2 auch auf Substanzgenussrechte ausgedehnt werden, wofür nur der Begriff „Gesellschaftsanteile“ durch „Kapitalanteile“ ersetzt werden müsste.

Weiters wird angeregt, auch in § 94a EStG das erforderliche Beteiligungsausmaß auf 10% zu reduzieren. Die schon bisher bestehende Bereitschaft des BMF, eine den Grundsätzen der Gegenseitigkeit entsprechende Regelung mittels § 48 BAO herbeizuführen, sollte ebenfalls gesetzlich verankert werden.

Auf Grund der bevorstehenden EU-Erweiterung sollte der Verweis auf die Richtlinie Nr. 90/435/EWG dynamisch gestaltet werden (durch Streichung der Wortfolge *"in der Fassung des Vertrages über den Beitritt Österreichs zur Europäischen Union"*).

b) § 10 Abs 3 KStG

Derzeit fehlt für § 10 Abs 3 KStG neu eine explizite Inkrafttretensbestimmung. Im Sinne des Gesetzesentwurfes vom September 2002 sollten "alte" Gesellschaften, die bis 31.12.2000 im Firmenbuch eingetragen wurden, bis zum Ende der Veranlagung 2005 in den Genuss der bisherigen Regelung kommen, sofern nicht die Option gem

¹⁾ Vgl *Polivanova-Rosenauer*, Internationale Beteiligungsertragsbefreiung und unfairer Steuerwettbewerb, SWI 2003, in Druck.

²⁾ Beispielsweise wird die internationale Beteiligungsertragsbefreiung in Luxemburg, die wie derzeit noch in Österreich eine asymmetrische Behandlung von capital losses und capital gains bei gleichzeitiger Nachversteuerung früherer Wertverluste vorsieht, nicht geändert. Belgien hat eine Verlängerung der Steuerprivilegien für Coordination-Centers bis 2010 durchgesetzt. Gleiches gilt für das Irish Foreign Income Regime, das niederländische International Financing Regime und die Madeira's Free Economic Zone.

§ 10 Abs 3 Z 1 KStG bereits für eine frühere Veranlagungsperiode ausgeübt wird. Für "neue" Gesellschaften, die ab 1.1.2001 im Firmenbuch eingetragen wurden, sollte § 10 Abs 3 KStG ab der Veranlagung 2004 gelten.

Die Kürzung der steuerlich weiterhin beachtlichen Liquidationsverluste um Gewinnanteile, die innerhalb der letzten fünf Wirtschaftsjahre angefallen sind, ist sachgerecht. Es sollte aber klargestellt werden, dass im Falle der Abgabe eines Teiles der Beteiligung vor der Liquidationseröffnung nur die auf den verbleibenden Anteil bezogenen Gewinnanteile gegenzurechnen sind. Im Hinblick auf die möglicherweise noch nicht erfüllte Behaltefrist empfehlen wir die Einfügung *"Die Verluste sind um **steuerfreie** Gewinnanteile jeder Art ... zu kürzen"*.

Das § 26 a Abs 16 Z 3 KStG zu Grunde liegende Motiv der Nachversteuerung von tatsächlichen Teilwertabschreibungen im Falle des Übergangs zur vollen Steuerneutralität ist bekannt; die KWT bezweifelt allerdings, ob eine derartige Regelung aus den eingangs erwähnten politischen Zusagen tatsächlich ableitbar ist. Jedenfalls wird die vorgesehene Nachversteuerung, die unabhängig von eingetretenen Wertsteigerungen oder Realisierungsvorgängen stattfinden soll, entschieden abgelehnt; weiters fehlt eine Harmonisierung mit den Verlustabzugsregeln. Wir schlagen daher vor, zumindest folgende Einschränkungen bzw Klarstellungen vorzunehmen:

- ☞ Nachversteuerung nur dann, wenn die Gründe für eine Zuschreibung vorliegen oder die Beteiligung mit Gewinn verkauft wird.
- ☞ Die (sofortige) Nachversteuerung umgründungsbedingt entstandener fiktiver Teilwertabschreibungen wird ebenfalls abgelehnt. Diese fiktiven Teilwertabschreibungen haben weder in der Vergangenheit das steuerpflichtige Ergebnis reduziert noch resultieren sie aus einer Ungleichbehandlung von steuerfreien Substanzgewinnen und steuerwirksamen Abschreibungen, dh sie resultieren nicht aus einer asymmetrischen Behandlung von capital gains und capital losses. Die sofortige Nachversteuerung fiktiver Teilwertabschreibungen führt daher zu einer Versteuerung noch nicht realisierter Gewinne, von denen auch nicht sichergestellt ist, dass sie jemals realisiert werden, und dürfte überdies aus internationaler Sicht auch nicht erforderlich sein, da sie eben nicht aus der Ungleichbehandlung von Capital Gains resultiert. Siehe auch die Stellungnahme zu Art III (Änderungen im UmgrStG).
- ☞ Sofern diese beiden Forderungen nicht umgesetzt werden, sollten jedenfalls nur steuerwirksame (nicht ausschüttungsbedingte) Teilwertabschreibungen zur Nachversteuerung führen und die noch laufende Siebentel-Verteilung der Teilwertabschreibungen auch wahlweise verkürzt werden können (um eine volle Verrechnung der Nachversteuerung mit laufenden Verlusten zu erreichen); weiters sollten die Siebentel-Beträge in voller Höhe mit steuerlichen Verlustvorträgen verrechnet werden können (keine 75 %-Begrenzung).

Eine Antragstellung zur steuerfreien Aufwertung gemäß § 26a Abs. 16 Z 4 KStG sollte nicht nur bis zur Abgabe der Steuererklärung, sondern bis zur Rechtskraft des Bescheides möglich sein. Überdies halten wir eine zeitliche Anpassung der Aufwertung auf das Jahr der Abgabe der Option für zweckmäßig.

c) § 10 Abs 4 KStG

Der Gesetzesentwurf vom September 2002 sah noch eine differenzierte Übergangsregelung für "alte" und "neue" Gesellschaften vor. Diese Übergangsregel widerspricht weder den Vereinbarungen auf OECD-Ebene noch – soweit bekannt – den Zusagen des BMF in der Code-of-Conduct-Diskussion. Das derzeit vorgesehene, übergangslose In-Kraft-Treten ab der Veranlagung 2004 würde das Vertrauen ausländischer Investoren in die Berechenbarkeit der österreichischen Rechtslage erschüttern und wird daher entschieden abgelehnt. Im Sinne des erwähnten Gesetzesentwurfes sollten "alte" Gesellschaften, die bis 31.12.2000 im Firmenbuch eingetragen wurden, bis zum Ende der Veranlagung 2005 in den Genuss der bisherigen Regelung kommen. Für "neue" Gesellschaften, die ab 1.1.2001 im Firmenbuch eingetragen wurden, sollte § 10 Abs 4 KStG ab der Veranlagung 2004 gelten.

Bisher tatsächlich oder (im Hinblick auf die noch nicht abgelaufene 2-Jahresfrist) potentiell steuerfreie stille Reserven sollten – ähnlich wie in § 26 a Abs 16 Z 4 KStG für Beteiligungen gem § 10 Abs 3 KStG vorgesehen – durch eine steuerneutrale Aufwertung auf den gemeinen Wert endgültig steuerfrei gehalten werden können.

Zu Z 3 - § 22 KStG

Ein Datum des Inkrafttretens der vorgesehenen Änderungen des § 22 KStG ist im Entwurf nicht vorgesehen. Die KWT regt an, das Datum des Inkrafttretens den entsprechenden Bestimmungen des EStG anzupassen.

Zu Z 3 - § 22 Abs 2 KStG

Gemäß dem 4. Teilstrich der Z 4 unterliegen Erträge von ausländischen Kapitalanlagefonds nur dann dem 25 %igen Sondersteuersatz, sofern diese aus Kapitalerträgen iSd § 93 Abs 2 Z 3 oder § 93 Abs 3 Z 1 bis 3 bestehen. Erträge aus ausländischen Kapitalanlagefonds sind hingegen generell Kapitalerträge iSd § 93 Abs 3 Z 5 (Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren). Der Sondersteuersatz in Höhe von 25 % käme daher generell zur Anwendung. Der Wortlaut des 4. Teilstrichs wäre daher abzuändern auf: *„Erträge von ausländischen Kapitalanlagefonds im Sinne des § 93 Abs 3 Z 5 EStG.“*

Zu Z 4 - § 23 a KStG

Wie zu § 36 EStG ausgeführt, wird die Streichung des Wortes "steuerpflichtigen" im ersten Satz angeregt. Andernfalls würden zB Sanierungsgewinne in steuerfreien Betrieben (zB unentbehrlichen Hilfsbetrieben) durch § 23a steuerpflichtig werden.

Weiters sollte der Bundesminister für Finanzen in einem neuen Absatz 3 ermächtigt werden, durch Verordnung weitere Fälle festzulegen, in denen Absatz 2 sinngemäß anzuwenden ist. Dabei ist zB an ausländische Zwangsausgleiche bei inländischer Betriebsstätte und auch an zukünftige insolvenzrechtliche Entwicklungen in der EU zu denken.

Art III Änderung des Umgründungssteuergesetzes

Zu Z 1, 3, 6, 12, 13, 17, 21, 24, 26 und Z 29 - Entstehen und Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung:

Bei Verschmelzungen, Umwandlungen, Einbringungen, Zusammenschlüssen, Realteilungen, Spaltungen und Steuerspaltungen wird – wie bereits in der Stellungnahme zu § 10 Abs 2 ff KStG erwähnt – nunmehr vorgesehen, dass die Wertsteigerung hinsichtlich der bisher nicht steuerbegünstigten Beteiligungsquoten bei Entstehen oder Erweiterung einer als steuerneutral zu behandelnden internationalen Schachtelbeteiligung in dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Wirtschaftsjahr steuerwirksam (steuerpflichtig) wird.

Die sofortige Versteuerung der stillen Reserven, die auf die steuerhängige Zeit entfallen, ist nach Ansicht der KWT entschieden abzulehnen, weil durch die Umgründung selbst keine Mittel in die Gesellschaft fließen, welche die Versteuerung rechtfertigen könnten. Vielmehr handelt es sich um die Versteuerung nicht realisierter Gewinne. Die KWT geht davon aus, dass eine sofortige Versteuerung dieser nicht realisierten Gewinne (die möglicherweise nie erzielt werden) auch international nicht gefordert wird, da sie nicht aus der asymmetrischen Behandlung der „capital gains“ aus internationalen Schachtelbeteiligungen resultieren. Es sollte daher möglich sein, die bisherige Methode des „Einfrierens“ der stillen Reserven bis zu einer allfälligen späteren Veräußerung beizubehalten (wobei diese stille Reserven nur dann und insoweit steuerpflichtig sein dürfen, als der erzielte Veräußerungserlös den Verkehrswert zum Umgründungstichtag übersteigt).

Im Übrigen stellt sich die grundsätzliche Frage, ob das Entstehen einer als steuerneutral zu behandelnden internationalen Schachtelbeteiligung durch eine Umgründung überhaupt steuerliche Folgen auslösen muss. Entsteht eine als steuerneutral zu behandelnde internationale Schachtelbeteiligung durch „normalen“ Zuerwerb (zusätzliche Anschaffung von Anteilen), so sind damit ebenfalls keine besonderen steuerlichen Konsequenzen in Richtung einer Sicherung der Steuerhängigkeit bzw. Versteuerung der bisher steuerhängigen stillen Reserven verbunden (siehe § 10 Abs 3 Z 1 KStG neu). Es wäre daher nach Ansicht der KWT nur sachgerecht, diese im § 10 Abs 3 KStG ganz allgemein vorgesehene Vorgangsweise auch beim umgründungsbedingten Entstehen einer als steuerneutral zu behandelnden internationalen Schachtelbeteiligung anzuwenden. Parallel dazu könnte auch die Aufwertung auf den höheren Teilwert im Falle des umgründungsbedingten Untergangs der Eigenschaft einer Beteiligung als steuerneutrale internationale Schachtelbeteiligung entfallen. Durch eine solche Angleichung des Umgründungssteuerrechts an das allgemeine Steuerrecht (§ 10 Abs 3 KStG) könnte nach Ansicht der KWT eine wesentliche Vereinfachung im Bereich des UmgrStG erreicht werden.

Sollte an einer Steuerpflicht beim Entstehen oder einer Erweiterung einer internationalen Schachtelbeteiligung festgehalten werden, so sollte ergänzend eine dem § 26a Abs 16 Z 3 KStG entsprechende Regelung (unter Berücksichtigung der Vorschläge der KWT) geschaffen werden. Überdies sollte die Aufwertung wahlweise bereits zum Umgründungstichtag vorgenommen werden können, um die Aufwertungsgewinne jedenfalls mit Verlusten des Übertragenden – also unabhängig vom Übergang der Verluste auf den Rechtsnachfolger - verrechnen zu können.

Abschließend wird auch noch auf bestehende Unklarheiten beim Inkrafttreten der geplanten Änderungen hingewiesen.

Zu Z 2 - § 4 Z 1 lit d UmgrStG

In § 4 Z 1 lit d UmgrStG sollte klargestellt werden, dass bei einer späteren Verschmelzung der unmittelbar verbundenen Körperschaften (Mutter- und Tochtergesellschaft) die vortragsfähigen Verluste der Tochtergesellschaft im Zuge dieser Verschmelzung insoweit nicht mehr gekürzt werden dürfen, als bereits im Rahmen der vorangegangenen mittelbaren Verschmelzung (Mutter- mit Enkelgesellschaft) die vortragsfähigen Verluste der Enkelgesellschaft bis zum Ausmaß der Teilwertabschreibungen der Muttergesellschaft auf die Beteiligung an der Tochtergesellschaft (soweit sie auf die mittelbare Beteiligung an der Enkelgesellschaft entfallen) gekürzt wurden.

Zu Z 3 und Z 13 - § 5 Abs 1 und § 20 UmgrStG

In den Erläuterungen zu den §§ 5 Abs 1 und 20 sollte klargestellt werden, dass Zahlungen, welche die Anschaffungskosten oder Buchwerte übersteigen, zu negativen Anschaffungskosten der Beteiligung führen.

Zu Z 5 - § 7 Abs 1 Z 2 UmgrStG

Die Novelle könnte zum Anlass genommen werden, im Hinblick auf die bevorstehende Erweiterung der EU den in § 7 Abs 1 Z 2 UmgrStG enthaltenen statischen Verweise (Körperschaft oder Gesellschaft, die die in der Anlage ... vorgesehenen Voraussetzungen des Art 3 der Richtlinie Nr 90/434/EWG in der Fassung des Vertrages über den Beitritt Österreichs zur EU erfüllt) durch einen dynamischen Verweis („in der geltenden Fassung“) zu ersetzen.

Zu Z 6 b - § 9 Abs 9 UmgrStG

Die Bezugnahme auf § 10 KStG in den Erläuterungen ist irreführend. Es geht in der Z 1 des neuen § 9 Abs 9 nicht um die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG, sondern um die KEST-Befreiung nach § 94 Z 2 EStG.

Zu Z 8 - § 12 UmgrStG

Die Teilbetriebsfiktionen für Forstbetriebe und für Betriebe, deren wesentliche Grundlage der Klienten- oder Kundenstock ist, sollte aus systematischen Gründen nicht nur – wie in der Novelle vorgesehen – in den § 32 Abs 3 UmgrStG, sondern – für Einbringungen nach Art III UmgrStG – auch in den § 12 UmgrStG aufgenommen werden. Damit könnte für die Praxis eine wesentliche Vereinfachung erreicht werden. Eine Erweiterung der Teilbetriebsfiktion auf Einbringungen nach Art III würde nämlich die direkte Einbringung derartiger Teilbetriebe durch natürliche Personen in Kapital-

gesellschaften ermöglichen, wodurch ebenfalls komplizierte Umwege über vorgelagerte Realteilungen entfallen können. Auch die durch die gegenständliche Novelle geplante Ausdehnung der Teilbetriebsfiktion auf Steuerspaltungen spricht aus systematischer Sicht für eine Erweiterung der Regelung auch auf Art III UmgrStG.

Zu Z 9 - § 13 Abs 2 UmgrStG

Die geplante Novelle sieht vor, dass im Fall der Einbringung durch die Mitunternehmerschaft auch die Mitunternehmer selbst als Einbringende gelten. Die sich daraus ergebende Einschränkung, dass bei einem Gesellschafterwechsel nach dem gewählten Einbringungsstichtag eine rückwirkende Einbringung durch die Mitunternehmerschaft auf den gewählten Einbringungsstichtag nunmehr nicht mehr möglich ist, ist nach Ansicht der KWT für die Praxis problematisch und wird daher abgelehnt.

Im Zusammenhang mit der zitierten Bestimmung (nämlich das im Fall der Einbringung durch die Mitunternehmerschaft auch die Mitunternehmer selbst als Einbringende gelten) sollte überdies klargestellt werden, dass diese Bestimmung – wenn sie in der vorgesehenen Form bleiben sollte – nur für die Vermögenszurechnung von Relevanz ist. Andernfalls könnte aus dieser Bestimmung der Schluss gezogen werden, dass in Hinkunft bei Einbringungen durch die Mitunternehmerschaft selbst das Erfordernis des positiven Verkehrswertes auch für jeden einzelnen Mitunternehmer (Mitunternehmeranteil) und nicht nur für die Mitunternehmerschaft insgesamt (wie dies der derzeitigen Gesetzesauslegung entspricht) gegeben sein muss.

Zu Z 10 - § 14 Abs 1

Der letzte Satz sollte weiterhin gelten, solange für § 10 Abs 2 KStG eine bestimmte Frist gilt.

Zu Z 13 b) - § 20 Abs 7

Bei dieser Bestimmung sollte klargestellt werden, dass die Nachversteuerung nur für bisher nicht steuerbegünstigte Anteile gilt.

Zu Z 15 (§ 23 Abs 1 erster Satz) und Z 19 (§ 27 Abs 1) UmgrStG

Die geplante Novelle sieht – neben den Einbringungen – auch für Zusammenschlüsse und Realteilungen die Schriftlichkeit des Zusammenschluss- bzw Teilungsvertrages vor. Gerade bei diesen oft im klein- und kleinstbetrieblichen Bereich stattfindenden Umgründungen sollte nach Ansicht der KWT auf das Erfordernis der Schriftlichkeit verzichtet werden. Die Nahe-Angehörigen-Judikatur des VwGH sollte zur Vermeidung allfälliger „missbrauchsverdächtiger“ Gestaltungen ausreichen.

Überdies hält die KWT den von *Wiesner* im Nolz-Jubiläumsheft der ÖStZ (Nr 6/2003) unterbreiteten Vorschlag einer zwingenden Buchwertfortführung im Bereich des Art IV UmgrStG als umsetzungswürdig. Dadurch könnte Art IV UmgrStG gerade für den Zusammenschluss von Kleinbetrieben wesentlich entschärft werden.

Anregung zu § 20 Abs 6 UmgrStG

§ 20 Abs 6 Z 2 UmgrStG verweist im Zusammenhang mit der Einbringung von nicht nach § 31 EStG steuerhängigen Kapitalanteilen auf die sinngemäße Anwendung von § 5 Abs 4 UmgrStG. Nach § 5 Abs 4 UmgrStG ist ein Ansatz der Gegenleistungsanteile im Falle des umgründungsbedingten Entstehens einer Beteiligung iSd § 31 EStG mit dem höheren gemeinen Wert allerdings nur dann zulässig, wenn vor der Umgründung (in § 5 Abs 4: Verschmelzung) weder an der übertragenden noch an der übernehmenden Körperschaft eine Beteiligung iSd § 31 EStG besteht. Wird daher in eine Körperschaft, an der bereits eine 5%ige Beteiligung besteht, eine 0,9%ige Beteiligung an einer anderen Körperschaft eingebracht, wäre eine Aufwertung der dafür gewährten Gegenleistungsanteile auf den höheren gemeinen Wert nicht mehr zulässig; bisher nicht steuerhängige stille Reserven würden damit plötzlich steuerhängig werden. Um dieses Ergebnis zu beseitigen, sollte daher der Verweis auf § 5 Abs 4 in § 20 Abs 6 Z 2 UmgrStG überdacht werden. Noch sinnvoller wäre allerdings eine ersatzlose Streichung der genannten Voraussetzung in § 5 Abs 4 UmgrStG (siehe im Detail *Bruckner*, Art I Verschmelzung – Steuerrecht, in *Helbich/Wiesner/Bruckner* (Hrsg), Handbuch der Umgründungen, § 5 Rz 51).

Art IV Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1994

Zu Z 2 - § 3a Abs 10 Z 15 UStG

Der Begriff der "auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen" könnte zu Abgrenzungsproblemen führen, wenn Leistungen elektronisch zur Verfügung gestellt werden (zB die Ergebnisse von klinischen Studien werden vom Leistungserbringer in eine Datenbank eingestellt, die über das Internet abgerufen werden kann). Im Sinne der Rechtsicherheit sollte die Abgrenzung der auf elektronischem Weg erbrachten sonstigen Leistungen zu anderen sonstigen Leistungen wie bei Telekommunikationsleistungen in einer Verordnung erfolgen.

Zu Z 3 - § 3a Abs 11 UStG

Unklar ist, weshalb die Regelung des § 3a Abs 11 bloß auf die in Abs 10 Z 1 bis 13 bezeichneten sonstigen Leistungen verweist und somit die in Z 14 genannten Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen ausklammert, zumal Art 9 Abs 3 der 6. MwSt-RL deren Erfassung ermöglicht, da bloß in Art 9 Abs 2 lit e letzter Gedankenstrich genannte Leistungen (ds auf elektronischem Wege erbrachte Dienstleistungen) ausgenommen sind, nicht aber die im vorletzten Gedankenstrich erwähnten Rundfunk- und Fernsehdienstleistungen.

Die Regelung könnte zudem missverständlich sein, weil in Bezug auf die Vermietung von Beförderungsmitteln die Formulierung „der Unternehmer“ verwendet wird. Dies könnte „jeder“ Unternehmer sein. Gemeint ist, „der Unternehmer, der sein Unternehmen vom Drittlandsgebiet aus betreibt“. Vielleicht könnte zumindest in den Erläuterungen zur Regierungsvorlage darauf nochmals hingewiesen werden.

Zu Z 5 - § 6 Abs 1 Z 6 lit d UStG

Sinnvoll erschiene, die Aufzählung § 6 Abs 1 Z 6 lit d UStG in allen Fällen mit einem Gedankenstrich zu versehen. Im zweiten Punkt der Aufzählung ist unklar, nach welchen Kriterien der Zeitraum von zwei Jahren (vom Lieferanten) zu ermitteln ist, in dem eine Lieferung eines Kraftfahrzeugs an Diplomaten steuerfrei erfolgen kann.

Zu Z 7 - § 14 Abs 1 Z 1 UStG

Die Deckelung des pauschalen Vorsteuerabzugs sollte nicht vorgenommen werden, weil der Gestaltungsspielraum ohnedies gering ist. Falls eine solche Regelung dennoch geschaffen wird, sollte das Inkrafttreten erst nach dem 31.12.2003 erfolgen, um Schwierigkeiten mit dem unterjährigen Inkrafttreten zu vermeiden.

Zu Z 8 bzw Verordnung BGBl 800/1974 - § 19 Abs. 1 UStG

Der generelle Übergang der Steuerschuld bei sonstigen Leistungen ist begrüßen. Allerdings sollte die Verordnung BGBl 800/1974, soweit deren Regelungen Lieferun-

gen und Werklieferungen betreffen, bestehen bleiben, da hierdurch für ausländische Unternehmer mit betragsmäßig geringen Lieferungen im Inland erfahrungsgemäß eine Erleichterung für die Unternehmen und die Finanzverwaltung erreicht wird. § 27 Abs 4 UStG sieht zwar weiterhin die Verpflichtung zur Abfuhr bzw Haftung des Leistungsempfängers vor, entbindet den Lieferanten aber nicht von der Verpflichtung zur Erstellung einer Steuererklärung, und die Finanzverwaltung nicht vom damit verbundenen Verwaltungsaufwand.

Problematisch erscheint überdies, dass die Steuerschuld auch auf ausländische Leistungsempfänger übergeht. Diese werden dadurch zur Registrierung und Erklärung im Inland verpflichtet. Um dies zu vereinfachen und mit dem Rückerstattungsverfahren zu harmonisieren, sollte zumindest eine Lösung gefunden werden, die es dem ausländischen leistungsempfangenden Unternehmer, der selbst keine Leistungen im Inland ausführt, ermöglicht, im Rahmen des Erstattungsverfahrens, auch die Umsätze zu erklären, für welche die Steuerschuld auf ihn übergeht.

Zu Z 13 - § 21 Abs 4 UStG

Eine Einreichung der Umsatzsteuererklärung auf elektronischem Weg auch für nicht in Österreich ansässige Unternehmer erscheint aus verschiedenen Gründen problematisch. Sofern dieser Unternehmer die Steuererklärung nicht selbst einreichen wollen (etwa weil sie die Sprache nicht verstehen oder die Administration der Umsatzsteuer in vielen verschiedenen Staaten nicht selbst übernehmen wollen oder nicht übernehmen können), müsste die Steuererklärung durch ihre Vertreter in Österreich eingereicht werden. Für diese ist die Einreichung von Steuererklärungen von ihrem FinanzOnline Zugang aus jedoch aus Unabhängigkeitsüberlegungen (SEC) unter Umständen problematisch. Es sollte daher klarstellend erwähnt werden, dass Unternehmer ohne Sitz oder Betriebsstätte in Österreich, die daher derzeit beim Finanzamt Graz-Stadt registriert sind, Steuererklärungen mangels Zumutbarkeit der elektronischen Einreichung weiterhin in Papierform einreichen können. In diesem Zusammenhang halten wir fest, dass aus technischen Gründen der Zugang zu FinanzOnline derzeit auf Unternehmer beschränkt ist, die Sitz oder Betriebsstätte in Österreich haben.

Die Möglichkeit zur Verhängung von Zwangsstrafen, falls keine elektronische Übermittlung erfolgt, wie dies in § 111 Abs 1 BAO idF Art XVIII Z 5 BBG 2003-Entwurf vorgesehen ist, erscheint nicht zielführend, solange die technischen Voraussetzungen von Seiten der Finanzbehörde zur fehlerlosen Übermittlung noch nicht gegeben sind (vgl *Mayerhofer*, SWK 11/2003 S 348).

Zu Z 14 - § 25a UStG

Derzeit ist vorgesehen, dass die Vorsteuerbeträge bei Inanspruchnahme der Sonderregelung nicht von der nach § 25a Abs 3 UStG für Österreich berechneten Steuer abgezogen werden können. Dies auch dann nicht, wenn österreichische Steuern österreichischen Vorsteuern gegenüber stehen (zB ein Drittlandsunternehmer lässt sich in Österreich unter Inanspruchnahme der Sonderregelung umsatzsteuerlich registrieren, es fallen gleichzeitig österreichische Vorsteuern an).

Zur Vermeidung dieser Doppelgleisigkeit sollten die österreichischen Vorsteuern entweder gegen die österreichischen Steuern aufgerechnet werden können oder dem Unternehmer die Möglichkeit einer freiwilligen Veranlagung mit seinen österreichischen Steuern und Vorsteuern gegeben werden.

Für den Fall, dass eine solche Möglichkeit nicht eröffnet wird, wäre die Verordnung 1995/279 anzupassen, da ansonsten nach dem derzeitigen Wortlaut eine Erstattung der Vorsteuern ausgeschlossen ist. Der Drittlandsunternehmer, der die Sonderregelung in Anspruch nimmt und auch an österreichische Kunden sonstige Leistungen iS des § 3a Abs 10 Z 15 UStG erbringt, führt nämlich in Österreich steuerbare Umsätze aus.

Art IX Änderung des Investmentfondsgesetzes 1993

Zu § 13 InvFG

Die KWT weist darauf hin, dass der bisherige gesetzliche Verweis für eine KEST-Unterdrückung bei Vollthesaurierungsfonds gemäß § 13 InvFG auf § 94 Z 5 EStG mit der derzeitigen Verwaltungspraxis nicht übereinstimmt.

Aus diesem Grund sollte § 13 fünfter Satz InvFG dahingehend geändert werden, dass die neu gefasste Bestimmung die aktuelle Verwaltungspraxis umfasst. Nach der gewünschten Neufassung sollte ein KEST-Abzug in all jenen Fällen unterbleiben können, in denen sämtliche Anteilhaber eines Fonds einer KEST-Befreiung gemäß § 94 EStG unterliegen.

Gleichzeitig sollte ein sechster Satz aufgenommen werden, der den Vertrieb inländischer Fonds im Ausland erleichtert und eine KEST-Unterdrückung auch dann ermöglicht, wenn der KAG keine gesonderten Nachweise über den Steuerstatus des ausländischen Anlegers vorliegen. Die Erleichterung soll aber nur dann zum Tragen kommen, wenn sich die KAG verpflichtet, eine bestimmte Gattung eines inländischen Fonds nur im Ausland zu vertreiben.

§ 13 InvFG könnte demnach wie folgt lauten:

„Die Auszahlung kann für Kapitalanlagefonds oder bestimmte Gattungen von Anteilscheinen eines Kapitalanlagefonds unterbleiben, wenn durch die den Fonds verwaltende Kapitalanlagegesellschaft in eindeutiger Form nachgewiesen wird, dass die ausgeschütteten und ausschüttungsgleichen Erträge sämtlicher Inhaber der ausgegebenen Anteilscheine entweder nicht der inländischen Einkommen- oder Körperschaftsteuer unterliegen oder die Voraussetzungen für eine Befreiung von der Kapitalertragsteuer gemäß § 94 EStG vorliegen. Von einem Nachweis kann abgesehen werden, wenn die Fondsbestimmungen den Vertrieb bestimmter Gattungen von Fondsanteilen ausschließlich im Ausland vorsehen.“

Zu Z 1 - § 42 Abs 3 InvFG

Die KWT erlaubt sich den Hinweis, dass die im BBG-Entwurf 2003 vorgesehene Regelung des § 42 Abs 3 InvFG unklar ist, da § 42 Abs 1 ohnehin auf die Bestimmungen des § 40 InvFG hinweist, somit auch auf die Begrenzung für Substanzgewinne, die als Einkünfte im Sinne des § 30 EStG gelten. Aus diesem Grund wäre es sachgerecht, den ersten Satz der Bestimmung des § 42 Abs 3 in der Fassung des BBG-Entwurfes 2003 ersatzlos zu streichen.

Zu Z 2 - § 42 Abs 4 InvFG (Sicherungssteuer)

Aus EDV-technischen Gründen bei österreichischen kuponauszahlenden Stellen sollte der reduzierte Satz für die Sicherungssteuer erst für Veräußerungen ab Beginn des zweitfolgenden Monats ab Inkrafttreten des Gesetzes zur Anwendung kommen. Ebenso sollte eine Aliquotierung ausgeschlossen werden.

Art XIII Änderung des Elektrizitätsabgabegesetzes

Zu Z 4 - § 7 EIAbgG

Die auf § 7 abgestellte Inkrafttretensbestimmung der Z 4 (= § 7) ist unverständlich, da § 7 die Inkrafttretensbestimmung selbst ist.

Art XVI Änderung des Energieabgabenvergütungsgesetzes

Die Inkrafttretensbestimmungen der §§ 4 Abs 3 und 4 sind im Kontext mit der Bestimmung des § 4 Abs 1 letzter Satz unklar.

Art XVIII Änderung der Bundesabgabenordnung

Die geplante Novelle des § 71, wonach eine örtliche zuständige Abgabenbehörde erster Instanz die Zuständigkeit in Ausübung des eigenen Ermessens immer weiter geben kann, ist abzulehnen, könnte dies doch zur ständigen (!) Weitergabe und Nichterledigung von missliebigen oder arbeitsaufwendigen Akten führen. Die jetzige Regelung sollte daher beibehalten werden.