

151 SN - 344 ME

**REPUBLIK ÖSTERREICH**  
**BUNDESMINISTERIUM FÜR JUSTIZ**

BMJ-B46.006/0005-I 5/2005

Museumstraße 7  
1070 WienAn das  
Bundesministerium für Finanzen  
Himmelfortgasse 4-8  
1011 WienBriefanschrift  
1016 Wien, Postfach 63e-mail  
kzl.b@bmj.gv.atTelefon                      Telefax  
(01) 52152-0\*              (01) 52152 2829Sachbearbeiter(in): Dr. Dagmar Dimme!  
\*Durchwahl:              2133

**Betrifft:** Abgabenänderungsgesetz 2005.  
Stellungnahme des Bundesministeriums für Justiz.

**Zu GZ 010000/0080-IV/14/2005**

Mit Beziehung auf das Schreiben vom 23.9.2005 nimmt das Bundesministerium für Justiz zu dem im Gegenstand genannten Entwurf wie folgt Stellung:

**Zu Art. 1 (Einkommensteuergesetz 1988)**

**Zu Z 11 (§ 36)**

Diese Bestimmung sieht eine Steuerfestsetzung bei Schulderrlass im Rahmen eines Insolvenzverfahrens vor. Damit wird die steuerrechtliche Problematik für den Fall gelöst, dass das Unternehmen nach einem gerichtlichen Ausgleich oder Zwangsausgleich nicht fortgeführt wird oder dass es zu einer „Restschuldbefreiung“ durch Zahlungsplan oder nach Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens kommt, das die Verwertung des Vermögens und damit auch des Unternehmens voraussetzt. Der Vorschlag wird als Kompromiss zwischen den möglichen Lösungsansätzen einer gänzlichen Steuerfreiheit, die vom Bundesministerium für Justiz angestrebt wurde, und dem Fehlen jeder Begünstigung für den Schulderrlass gesehen. Die Lösung scheint ein ausgewogener Kompromiss zwischen beiden Standpunkten zu sein, der im Entwurf jedenfalls beibehalten werden sollte. Er bietet insbesondere auch bei Zahlungsplan und Abschöpfungsverfahren Rechtssicherheit. Die Regelung wird sich

bei diesen Rechtsinstrumenten aus der Sicht der Abgabeneinhebung sogar positiv auswirken, weil in der Praxis nach Zustandekommen eines Zahlungsplans oder einer Restschuldbefreiung im Abschöpfungsverfahren eine Steuerfestsetzung fast ausnahmslos unterblieb.

Die Bestimmung hat nach Ansicht des BMJ für Zahlungsnachlässe im Rahmen eines Zwangsausgleichs, Zahlungsplans oder einer Restschuldbefreiung nach Durchführung eines Abschöpfungsverfahrens dann keine Bedeutung, wenn es sich um Arbeitnehmer handelt, die nicht als Selbständige oder Unternehmer tätig waren, sodass gar keine Steuerpflicht für den Nachlass besteht. Dies wird auch durch die Erläuterungen untermauert, wo von betrieblicher Entschuldung gesprochen wird. Um Missverständnisse zu vermeiden, sollte dies jedoch in den Erläuterungen ausdrücklich festgehalten werden.

#### Zu Art. 3 (Körperschaftssteuergesetz)

##### Zu Z 4 (§ 12 Abs. 1 Z 4)

Durch die vorgeschlagene Änderung soll sichergestellt werden, dass Geldbußen, die nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz (VbVG) – das am 1.1.2006 in Kraft treten wird – verhängt worden sind, nicht steuerlich absetzbar sind. Es handelt sich hier um eine wichtige flankierende Maßnahme zum VbVG, die vom BMJ ausdrücklich begrüßt und unterstützt wird.

Allerdings wird darauf hingewiesen, dass in den Anwendungsbereich des VbVG auch bestimmte Gesellschaften fallen, die keine juristischen Personen sind (Personenhandelsgesellschaften, Eingetragene Erwerbsgesellschaften und Europäische wirtschaftliche Interessensvereinigungen - § 1 Abs. 2 VbVG, 994 BlgNR XXII. GP). Solche Gesellschaften sind in der Regel nicht körperschaftssteuerpflichtig (§ 3 KStG), vielmehr wird ihr Einkommen bei den Gesellschaftern versteuert (§ 23 Z 2 EStG).

Um auszuschließen, dass über solche Gesellschaften verhängte Verbandsgeldbußen steuermindernd geltend gemacht werden können, wäre es aus Sicht des BMJ zu bevorzugen, die Verbandsgeldbußen bereits im § 20 Abs. 1 Z 5 EStG anzuführen.

Im Übrigen wird angeregt, aus Anlass dieser Gesetzesänderung auch eine Klarstellung dahingehend vorzunehmen, dass auch Kartellgeldbußen von einer steuerlichen Abzugsfähigkeit ausgeschlossen sind.

## Zu Art. 11 (Finanzstrafgesetz)

### Allgemeines zu Z 1 bis 4, 7 und 8

Das am 28.9.2005 vom Nationalrat beschlossene VbVG ist grundsätzlich auf alle mit gerichtlicher Strafe bedrohte Handlungen anwendbar; auf Finanzvergehen ist es jedoch nur insoweit anzuwenden, als dies im Finanzstrafgesetz vorgesehen ist (§ 1 Abs. 1 VbVG). Die entsprechenden Bestimmungen im Finanzstrafrecht werden nun vorgeschlagen. Diese Bestimmungen wurden mit dem BMJ grundsätzlich bereits akkordiert und finden dessen Zustimmung und Unterstützung.

### Zu Z 4 lit. b (§ 56 Abs. 5)

Die Aufzählung sollte entsprechend den Legistischen Richtlinien sowie zur Erleichterung einer Zitierung nicht in Anstrichen, sondern in Ziffern (Z 1 bis 4) erfolgen.

## Zu Art. 14 (§ 235 HGB):

### 1. Entfall der bisherigen Z 1 und Z 2:

Die bisher in Z 1 und Z 2 enthaltenen Ausschüttungssperren waren sachlich nicht begründet. Die Bestimmungen wurden zudem unterschiedlich interpretiert, daher ist ein Entfall zu befürworten. Aus der Sicht der Praxis waren die tatsächlichen Anwendungsfälle gering.

### 2. Richtigstellung Querverweis:

Die Richtigstellung des Querverweises auf § 202 Abs. 1 HGB ist zu begrüßen.

### 3. Dauer der Ausschüttungssperre:

Die Dauer der Ausschüttungssperre war bisher nicht klar definiert und auch der Entwurf lässt eine derartige Klarheit vermissen. Bei einer Neufassung sollte die Dauer eindeutig geregelt werden.

### 4. Umfang der Ausschüttungssperren:

Die bisherige Z 3 soll nach dem Entwurf nunmehr in drei Ziffern geteilt werden. Grundsätzlich ist festzuhalten, dass die Bestimmung in der alten Z 3 zur Sicherung eines ansonsten drohenden Steuerfalles bei steuerverfangenen (steuerhängenden) Transaktionen konzipiert war.

Nach der Regelungen im Entwurf werden zusätzliche Fälle erfasst, bei denen es über eine handelsrechtliche Aufwertung bei gleichzeitiger steuerlicher Buchwertfortführung nicht zu einer (bei beteiligten Körperschaften steuerneutralen) Ausschüttung der stillen Reserven und des Firmenwertes ohne Realisierung kommen soll. Nach Meinung des BMF sollen durch solche Gestaltungen bisher „etliche Millionen“ steuerfrei gestellt worden sein. Es handelt sich somit um eine Ausdehnung bzw. Verschärfung der Ausschüttungssperren auf Realisationsvorgänge.

#### 5. Handelsrechtliche Notwendigkeit von Ausschüttungssperren:

5.1. Die Notwendigkeit einer Ausschüttungssperre aus handelsrechtlicher Sicht sollte nicht mit der Notwendigkeit der Vermeidung steuerlich induzierte Konstruktionen begründet werden. Für die Fälle, in denen der Steueranspruch bei Buchwertfortführung de facto gestundet wird und erst bei Realisierung die Steuerschuld entsteht, kann durch eine passive Steuerabgrenzung, die den ausschüttbaren Bilanzgewinn ohnedies vermindert, für die Erfüllung des zukünftig tatsächlich zu zahlenden Abgabeananspruches vorgesorgt werden. Die Berechnung einer solchen passiven Steuerabgrenzung ist aus Sicht der Praxis nicht schwierig. Ein Formulierung hierfür als letzter Satz in § 198 Abs. 9 HGB könnte etwa wie folgt lauten:

„Eine Rückstellung ist auch für Unterschiedsbeträge zwischen dem Wertansatz von Vermögensgegenständen, die sich durch die Bewertung zum beizulegenden Wert gemäß § 201 Abs. 1 HGB ergeben und dem steuerlich maßgebenden Wertansatz zu bilden.“

Eine solche Rückstellung wird nach den IAS/IFRS verlangt. Bei einer solchen Regelung ist auch die Dauer der Ausschüttungssperre exakt definiert. Wenn eben zB. durch Vornahme von Abschreibungen auf den beizulegenden Wert kein Unterschiedsbetrag mehr vorliegt, erübrigt sich auch die Rückstellung.

5.2. Die Notwendigkeit einer Ausschüttungssperre könnte handelsrechtlich durch die Aufwertung bei Transaktionen ohne Beteiligung eines Dritten argumentiert werden, da Buchgewinne ohne Marktrealisierung ausgewiesen werden. Dieselbe Problematik ist jedoch auch bei steuerpflichtigen Zwischengewinnen in Konzerntransaktionen vorliegend, ohne das hierfür bisher eine Ausschüttungssperre vom Gesetzgeber als notwendig erachtet wurde.

Es setzt daher eine abschließende Regelung von Ausschüttungssperren aus handelsrechtlicher Sicht zuvor eine Auseinandersetzung mit dem gewollten Regelungs-

bedarf voraus: Sollen nur Umgründungen erfasst werden oder auch Erträge auf Grund von Auflösungen von Kapitalrücklagen, die durch Einlagen und Zuwendungen entstanden sind. Damit verbunden ist auch die Frage, ob eine handelsrechtliche Differenzierung zwischen Gewinnen aufgrund einer (meist steuerneutralen) Umgründung und Gewinnen aufgrund einer (steuerwirksamen) sonstigen Vermögensverlagerung erfolgen soll. Weiters stellt sich die Frage, ob Ausschüttungssperren für Umgründungsgewinne unter Beteiligung vorher unverbundener Transaktionspartner bestehen sollen. Eine handelsrechtliche Begründung aus der Sicht des Gläubigerschutzes oder anderer gesellschaftsrechtlicher Argumente ist nicht ersichtlich.

5.3. Durch die jetzige Formulierung im Entwurf werden Ausschüttungssperren (zB. für einen up stream merger) normiert, für die aus der Sicht des Handelsrechts weder Gründe noch Argumente bestehen. Es erscheint nicht nachvollziehbar, warum bei bisheriger Nichtausschüttung von Gewinnen der übertragenden Gesellschaft eine Ausschüttungssperre für diese normiert werden soll (mögliche Konsequenz nach Z 2 der Entwurfsfassung).

#### 6. Ausschüttungssperren zur Vermeidung ungewollter endgültiger Steuerausfälle:

Die Vermeidung von nicht gewollten endgültigen Steuerausfällen infolge steuerneutraler Ausschüttung bei beteiligten Körperschaften nach erfolgter Aufwertung bei gleichzeitiger Buchwertfortführung sollte nicht im Handelsrecht, sondern im Steuerrecht geregelt werden.

#### 7. Zusammenfassung:

Eine konsistente Regelung von Ausschüttungssperren bedarf der vorherigen Festlegung eines klaren Konzeptes und einer abschließenden Regelung. Derzeit werden ausschließlich steuerrechtlich gewünschte Ausschüttungssperren erfasst. Ein Möglichkeit könnte in der Rückstellungspflicht für unterschiedliche Wertansätze gesehen werden, wobei die Dauer einer Ausschüttungssperre damit klargestellt wird. Inwieweit jedoch steuerlich induzierte Konstruktionen mit von den Finanzbehörden ungewollten endgültigen Steuerersparnissen durch eine Regelung im Handelsrecht vermieden werden sollen, ist fraglich, zumal dies dazu führen würde, dass mit handelsrechtlichen Vorschriften ausschließlich fiskalpolitische Ziele erreicht werden sollen.

25 Ausfertigungen dieser Stellungnahme werden dem Präsidium des Nationalrates zugeleitet. Gleichzeitig wird die Stellungnahme dem Präsidium des Nationalrates auch im Wege elektronischer Post übermittelt.

19. Oktober 2005  
Für die Bundesministerin:  
Dr. Gerhard Hopf

Elektronisch gefertigt