



Bundesministerium für Finanzen
z.H. Frau Mag. Bernadette Gierlinger

Himmelfortgasse 4 - 8
1010 Wien

Wiedner Hauptstraße 63 | Postfach 197
1045 Wien
T 05-90 900-DW | F 05-90 900-259
E fhp@wko.at
W <http://wko.at/fp>

Ihr Zeichen, Ihre Nachricht vom

Unser Zeichen, Sachbearbeiter
FHP 55/05/Z/HH

Durchwahl
4460/4244

Datum
19.10.2005

Abgabenänderungsgesetz 2005

Sehr geehrte Frau Mag. Gierlinger!

Die Wirtschaftskammer Österreich dankt für die Übermittlung des im Betreff genannten Gesetzesentwurfes und gestattet sich fristgerecht folgende Stellungnahme abzugeben:

Artikel 1 Einkommensteuergesetz

Zu Z 1 und Z 11 (§ 2 Abs. 2b und § 36 EStG):

Nach derzeitiger Rechtslage (§ 2 Abs. 2b Z 3 1 Teilstrich EStG) kommen die Verlustverrechnungs- und die Verlustvortragsgrenze (75 %) insoweit nicht zur Anwendung, als in den positiven Einkünften oder im Gesamtbetrag der Einkünfte Sanierungsgewinne (§ 36 Abs. 1) enthalten sind. § 36 Abs. 1 definiert den Begriff der Sanierungsgewinne. Von dieser Definition sind auch Sanierungsgewinne erfasst, die im Rahmen einer außergerichtlichen Sanierung anfallen.

Der Entwurf des AbgÄG 2005 enthält eine Neufassung der Z 3 des § 2 Abs. 2b EStG. Demnach wären die Verlustverrechnungs- und die Verlustvortragsgrenze nur in den aufgezählten Fällen nicht anzuwenden. Da es nach dem Entwurf im EStG den Begriff der Sanierungsgewinne nicht mehr gibt, werden statt dessen die Gewinne aus einem Schuldverlass im Sinne des § 36 Abs. 2 und die Gewinne, die in Veranlagungszeiträumen anfallen, die von einem Konkursverfahren oder einem gerichtlichen Ausgleichsverfahren betroffen sind, genannt. § 36 Abs. 2 in der Fassung des Entwurfs zählt die aus einem Schuldverlass resultierenden Gewinne auf. Gewinne, die aus einem Schuldverlass im Rahmen einer außergerichtlichen Sanierung stammen, sind jedoch nicht genannt. Auf solche Gewinne wären daher die Verlustverrechnungs- und die Verlustvortragsgrenze sehr wohl anzuwenden. Dies würde die außergerichtliche Sanierung gegenüber der derzeitigen Rechtslage benachteiligen und wesentlich erschweren.

Da die Erläuterungen zum Gesetzesentwurf zu der genannten Auswirkung keine Aussage enthalten, nehmen wir an, dass diese Auswirkung nicht gewollt ist. Daher sollte § 2 Abs. 2b Z 3

in Verbindung mit § 36 EStG so gefasst werden, dass die Verlustverrechnungs- und die Verlustvortragsgrenze auf Gewinne, die aus einem Schuldertilgung im Rahmen einer außergerichtlichen Sanierung resultieren, nicht anzuwenden sind.

Zu Z 2 bis Z 5 (§ 4 Abs. 4 Z 4, § 4 Abs. 4 Z 4a, § 4 Abs. 4 Z 4b, § 4 Abs. 4 Z 8 EStG):

Der Forschungs- bzw. Bildungsfreibetrag soll nur dann steuermindernd geltend gemacht werden können, wenn der Freibetrag in der Steuererklärung an der dafür vorgesehenen Stelle ausgewiesen wird. Eine Berichtigung einer unrichtigen oder unterlassenen Eintragung soll bis zum Eintritt der Rechtskraft des Bescheides möglich sein.

Der Wunsch der Finanzverwaltung nach statistischem Material ist verständlich. Daher wird der gegenständliche Vorschlag auch nicht grundsätzlich abgelehnt. Sicher gestellt sein sollte allerdings, dass die unterlassene Eintragung auch in einem wiederaufgenommenen Verfahren nachgeholt werden kann.

Zu Z 3 (§ 4 Abs. 4 Z 4a EStG):

1. In der Praxis tritt häufig das Problem auf, dass die Bestätigung des volkswirtschaftlichen Wertes der Erfindung erst nach Rechtskraft des Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerbescheides einlangt.

Beantragt der Steuerpflichtige den Forschungsfreibetrag gem. § 4 Abs. 4 Z 4a und wird die o.a. Bestätigung erst nach Rechtskraft des Bescheides ausgestellt, ist nicht klar, ob die Ausstellung der Bestätigung ein rückwirkendes Ereignis nach § 295a BAO darstellt, aufgrund dessen ein Rechtsanspruch auf Änderung des Bescheides und nachträgliche Berücksichtigung des Forschungsfreibetrags gem. § 4 Abs. 4 Z 4a abgeleitet werden kann.

Wird in Erwartung einer solchen Verzögerung in der Steuererklärung oder in einem späteren Berufungsverfahren vorsichtshalber gleich der Freibetrag gem. § 4 Abs. 4 Z 4 beantragt, besteht nach der Verwaltungspraxis kein Rechtsanspruch (vgl. dazu TZ 1325 der ESTR 2000), bei Einlangen der Bescheinigung nach Eintritt der Rechtskraft des Bescheides vom Freibetrag gem. § 4 Abs. 4 Z 4 zum Freibetrag gem. § 4 Abs. 4 Z 4a zu wechseln.

Die Wirtschaftskammer Österreich regt an, im Zuge des Abgabenänderungsgesetzes 2005 die Bestimmung aufzunehmen, dass die Ausstellung der Bestätigung als rückwirkendes Ereignis gem. § 295a BAO zu werten ist.

2. In der vorgeschlagenen Neufassung von § 4 Abs. 4 Z 4a lit. b fehlt die bisherige Klarstellung, dass für Wirtschaftsjahre, in denen keine Forschungsaufwendungen angefallen sind, diese für die Errechnung des arithmetischen Mittels mit Null anzusetzen sind. Gleichzeitig fehlt die Einrechnung der Aufwendungen für die Auftragsforschung nach § 4 Abs. 4 Z 4b. Die Wirtschaftskammer regt die Einbeziehung auch dieser Ausgaben in das Ermittlungsverfahren an.

Die Berücksichtigung dieser Aufwendungen würde den Intentionen des Gesetzgebers entsprechen und gleichzeitig eine Schlechterstellung von kleinen und mittleren Unternehmen, die eine hohe Dynamik der F&E-Aufwendungen vorweisen, aber einen

erheblichen Teil der F&E-Aktivitäten außer Haus abwickeln, entgegenwirken.

Zu Z 9 und Z 12 (§ 24 und § 37 EStG):

Das Vorliegen der Erwerbsunfähigkeit soll auf der Grundlage eines medizinischen Gutachtens eines Sachverständigen beurteilt werden, „ es sei denn, es liegt eine medizinische Beurteilung durch den für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger“ vor.

Diese Formulierung räumt der Beurteilung durch den Sozialversicherungsträger im Zusammenhang mit der Beantragung einer Erwerbsunfähigkeitspension Priorität gegenüber dem Gutachten durch einen Sachverständigen ein. Das geht auch aus den Erläuterungen zu dieser Gesetzesänderung hervor.

Der Begriff der Erwerbsunfähigkeit im Sozialversicherungsrecht ist in weiten Bereichen strenger als die steuerliche Definition und deckt sich mit dem Steuerlichen erst ab dem 57. Lebensjahr.

Diese Formulierung könnte daher dazu führen, dass vor allem bei ablehnenden Bescheiden der Sozialversicherung die Beurteilung des Sozialversicherungsträgers von der Finanzverwaltung ohne Adaptierung übernommen wird. Sinn dieser Bestimmung ist es aber, gerade in solchen Fällen die steuerliche Erwerbsunfähigkeit durch ein entsprechendes Gutachten zu untermauern.

Zur Vermeidung dieser Missverständnisse schlägt die Wirtschaftskammer Österreich einerseits eine deutlichere Formulierung im Gesetz vor und ersucht in weiterer Folge um detaillierte Erläuterungen in den Einkommensteuerrichtlinien. Eine geänderte Formulierung könnte lauten wie folgt: „es sei denn, die Erwerbsunfähigkeit im Sinne des ersten Satzes geht aus der medizinischen Beurteilung des für den Steuerpflichtigen zuständigen Sozialversicherungsträger eindeutig hervor“.

Zu Z 15 (§ 94 EStG):

- Zu lit a)
Die gesetzliche Verankerung der KEST-Befreiung und damit des Rechtsanspruches auf KEST-Erstattung bei Nicht-Erklärung für den steuerbefreiten Betrieb einer von der unbeschränkten Steuerpflicht befreiten Körperschaft ist aus unserer Sicht zwecks Klarstellung zu begrüßen. Wir gehen davon aus, dass sich diese Klarstellung auch auf die Vergangenheit bezieht.
- Zu lit b)
Weiters ist insbesondere die Klarstellung der KEST-Freiheit unabhängig vom Beteiligungsausmaß für alle Ausschüttungen an eine nicht unter § 5 Z 6 oder § 7 Abs. 3 KStG fallende Privatstiftung aus unserer Sicht sehr erfreulich.
- § 94 EStG normiert also die Ausnahmen von einem Kapitalertragsteuerabzug. Korrespondierend ermöglicht § 13 InvFG fünfter Satz die Ausgabe von Vollthesaurierungsanteilscheinen und normiert Voraussetzungen, unter denen ein Kapitalertragsteuerabzug unterbleiben kann.

§ 13 InvFG fünfter Satz lautet:

„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 gemäß § 94 Z 5 Einkommensteuergesetz 1988 vorliegen.“

Der Verweis in § 13 InvFG auf § 94 Z 5 EStG ist jedoch aus unserer Sicht zu eng. Der Verweis sollte vielmehr auf § 94 EStG allgemein lauten. Damit würden auch die neuen Bestimmungen des Abgabenänderungsgesetzes 2005 in der Z 6 und Z 10 mitumfasst sein.

Zu Z 20 und Z 21 (§§ 108c und 108f EStG):

Forschungs- Bildungs- und Lehrlingsausbildungsprämie sollen nur gemeinsam mit der Steuererklärung beantragt werden können. Bisher war eine Beantragung schon vor Abgabe der Steuererklärung und eine entsprechend frühere Gutschrift auf dem Abgabekonto möglich. Die Wirtschaftskammer Österreich spricht sich gegen diese Verschlechterung aus, die vor allem jene trifft, welche ihre Bilanz nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr aufstellen.

Im AbgÄG 2005 sollte einkommensteuerlich noch unbedingt folgende Verbesserung vorgenommen werden:

Bei Einkommensteuerpflichtigen, die den Gewinn nach § 4 Abs. 3 (Überschussrechner) ermitteln, sollten nicht nur die Anlaufverluste der ersten 3 Veranlagungszeiträume nach Betriebseröffnung abzugsfähig, sondern ebenso wie bei den anderen Gewinnermittlungsarten ein unbegrenzter Verlustvortrag möglich sein.

Artikel 3 Änderung des Körperschaftsteuergesetzes 1988

Zu Z 4 (§ 12 Abs. 1 Z 4 KStG):

Die generelle Nichtabzugsfähigkeit von Geldbußen nach dem Verbandsverantwortlichkeitsgesetz ist zu indifferent und überschießend, dass sie nur dort gerechtfertigt erscheint, wo der gerichtlich zu ahndende Strafcharakter überwiegt. Bei Pönalezahlungen und stärkerem Bezug zum betrieblichen Geschehen erscheint die Nichtabzugsfähigkeit nicht gerechtfertigt.

Zu Z 8 (§ 24 lit. b KStG):

Die Einbeziehung ausländischer Körperschaften in die Mindestkörperschaftsteuerpflicht entspricht dem Gleichbehandlungsgrundsatz und der Wettbewerbsneutralität und ist aus diesem Gesichtspunkt insoweit nicht zu beanstanden. Dennoch ist die WKÖ der Auffassung, dass die Mindestkörperschaftsteuer, auch wenn sie in ihrer derzeitigen Form verfassungsrechtlich als unbedenklich gilt, längerfristig abgeschafft werden sollte, weil sie dem Grundsatz der Leistungsfähigkeit nicht entspricht.

Zu Z 9 (§ 24a KStG):

Im § 24a Abs. 3 letzter Satz wird vorgesehen, dass mit der Erlassung des Körperschaftsteuerbescheides des Gruppenträgers zugewartet werden kann, bis sämtliche Feststellungsbescheide für die Gruppenmitglieder rechtsfähig geworden sind. Dies kann zu beachtlichen Verzögerungen führen. Insbesondere bei größeren Unternehmensgruppen können sich Probleme ergeben, wenn bei einem untergeordneten Gruppenmitglied ein Rechtsmittel

anhängig ist. Ungeklärt ist in diesem Zusammenhang, wie künftig mit den Prämienanträgen zu verfahren ist. Klärungsbedürftig ist, wann die Prämienauszahlungen an den Gruppenträger gutgeschrieben werden, entweder bei der Einreichung der Erklärung oder erst bei der Erlassung des Gruppenträgerbescheides.

Weiterer Antrag der WKÖ:

Der mit dem Steuerreformgesetz 2005 und der Einführung des neuen Körperschaftsteuersatzes von 25 v.H. erfolgte Ausschluss der Kapitalgesellschaften von der begünstigten Übertragung von stillen Reserven (§ 12 EStG) erweist sich bei Katastrophenfällen, als ein arges Hindernis bei der Bewältigung derartiger Krisen. Die durch derartige Schadensfälle bei entsprechender Deckung durch Versicherung freigesetzten stillen Reserven, werden nämlich sofort einer Besteuerung unterzogen, wodurch dem geschädigten Unternehmen jene Mittel ergehen, die es für die Wiederinstandsetzung oder den Wiederaufbau dringend benötigt. Die WKÖ ist daher der Auffassung, dass für Körperschaften in Schadensfällen durch höhere Gewalt die steuerbegünstigte Übertragung von stillen Reserven zugelassen werden sollte. Für eine entsprechende Norm, die auf § 12 EStG verweist, sollte im Körperschaftsteuerrecht Vorsorge getroffen werden.

Artikel 4 Umgründungssteuergesetz

Zu Z 1:

Ein besonderer Nachteil würde sich ab dem 1.2.2006 für grenzüberschreitende Verschmelzungen österreichischer Unternehmen auf andere EU-Gesellschaften ergeben. Nach der Neufassung des § 1 Abs. 2 und des § 7 Abs. 2 UmgrStG würde nämlich künftig bei einer derartigen Verschmelzung das bereits im Ausland gelegene Vermögen der österreichischen Gesellschaft (z.B. Betriebsstätten in Italien und Großbritannien, Immobilien in Italien) einer sofortigen Liquidationsbesteuerung in Österreich unterworfen werden. Dies steht im Gegensatz zur bisherigen Regelung, die einen Aufschub der Besteuerung bis zur tatsächlichen Veräußerung vorsah.

Die geplante Neuregelung würde daher ebenfalls grenzüberschreitende Zusammenschlüsse österreichischer Unternehmen erschweren und unseres Erachtens auch gegen EU-Recht verstoßen.

Zu Z 5 (§12 Abs. 1 UmgrStG):

Nach § 12 Abs. 1 Umgründungssteuergesetz ist eine Voraussetzung, dass das Vermögen am Einbringungstichtag, jedenfalls am Tage des Abschlusses des Einbringungsvertrages, für sich allein einen positiven Verkehrswert besitzt. Verlangt wird nun zusätzlich, dass der Einbringende im Zweifel die Höhe des positiven Verkehrswertes durch ein **begründendes** Gutachten eines Sachverständigen nachzuweisen hat. Da ein Gutachten an sich wohl nicht unbegründet abgegeben wird und taugliche Erklärungen und Erläuterungen erhalten muss, handelt es sich hier um eine Überbestimmung, die mehr als entbehrlich ist. Das Wort „begründendes“ hat nach Ansicht der WKÖ zu entfallen.

Zu Z 8 (§15 UmgrStG):

Nach derzeitigem Recht ist die steuerliche Einbringungsbilanz jedenfalls kein zwingender Bestandteil des gesellschaftsrechtlichen Einbringungsvertrages. Es brächte erhebliche Probleme im Bereich des Datenschutzes mit sich, wenn die steuerlichen Werte öffentlich zugänglich gemacht werden. Dies gilt gerade bei Einbringungsvorgängen mit Treuhandschaften, die nur gegenüber der Finanzbehörde, nicht jedoch gegenüber der Öffentlichkeit (via Firmenbuch) offen gelegt sind.

Zu Z 9 (§ 16 UmgrStG):

- zu lit. a)
Der Gesetzeswortlaut des § 16 Abs. 2 Z 1 UmgrStG in der vorliegenden Entwurffassung ist unklar und sollte angepasst werden.
- zu lit. c)
Die geplante Neuregelung in § 16 Abs. 5 Z 4 UmgrStG, dass Wirtschaftsgüter nur dann zurückbehalten werden können, wenn gleichzeitig die damit in unmittelbarem Zusammenhang stehenden Verbindlichkeiten zurückbehalten werden, ist nach Ansicht der WKÖ nach in der Praxis kaum durchführbar. Es müsste permanent eine Kapitalflussrechnung geführt werden, um anlässlich einer Jahre später stattfindenden Betriebsprüfung im Einzelfall nachweisen zu können, dass bestimmte Wirtschaftsgüter eigenkapital- bzw. aus dem laufenden cash-flow finanziert und nicht fremdfinanziert wurden.

Darüber hinaus würde durch diese Neuregelung, insbesondere in Fällen, in denen Unternehmensveräußerungen an „Konzernfremde“ im Wege von Umgründungsmassnahmen geplant sind, eine betriebswirtschaftlich sinnvolle bzw. gebotene Neustrukturierung der Unternehmensfinanzierung durch eine Bestimmung des UmgrStG wesentlich erschwert, wenn nicht gar unmöglich gemacht. Der in den Erläuternden Bemerkungen angeführte „Missbrauchsfall“, könnte auch mittels der Missbrauchsnormen der BAO gelöst werden, sollte nicht die Grundlage für eine generelle Neuregelung bilden.

Die bisher mögliche Trennung von Wirtschaftsgütern vom damit unmittelbar zusammenhängenden Fremdkapital dient unter anderen flexiblen Vermögensdispositionen im Bereich von betriebswirtschaftlich sinnvollen Umgründungen und sollte unserer Ansicht nach daher für Zwecke des Steuerrechts nicht geändert werden.

Außerdem wird darauf hingewiesen, dass eine zwingende Anpassung der gegenständlichen Bestimmung aus Gründen des EU-Rechts nicht notwendig ist und eine einseitige Änderung des innerstaatlichen Rechts für die österreichische Wirtschaft zu einer Schlechterstellung führen würde.

Weiters ist anzumerken, dass die Bestimmung des „unmittelbaren Zusammenhanges“ Rechtsunsicherheiten bei künftigen Betriebsprüfungen mit sich bringen würde.

Gemäß dem bisherigem § 16 Abs. 1 und 2 UmgrStG war es österreichischen Unternehmen möglich, eine (in- und ausländische Beteiligung) in eine andere EU-Gesellschaft einzubringen und dafür Gesellschaftsanteile an dieser anderen EU-Gesellschaft zu erwerben (so genannte „unechte Fusion“). Die bisherige - seit dem Jahr 1994 geltende - Steuerregelung bestand darin, dass nicht nur die Einbringung steuerneutral war sondern auch eine spätere Veräußerung der

eingebrachten Beteiligung durch die EU-Gesellschaft beim österreichischen Unternehmen keine Steuerbelastung mehr auslöste (sondern erst die Veräußerung der Anteile an der EU-Gesellschaft selbst).

Dies bildete somit eine steuerlich attraktive Ausgangssituation für österreichische Unternehmen (Einzelunternehmen, Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften), Anteile an ausländischen EU-Unternehmen (durch Einbringung von Beteiligungen) zu erwerben und erleichterte damit in den letzten Jahren die Internationalisierung der österreichischen Unternehmen.

Nach dem Entwurf des Abgabenänderungsgesetzes 2005 soll ab 1.2.2006 diese Ausnahme für „einzubringende Kapitalanteile“ gestrichen werden (§16 Abs. 2 Z 1 2. Satz). Jede künftige Veräußerung der eingebrachten Beteiligung durch die übernehmende Eu-Gesellschaft würde damit bei österreichischen Unternehmen eine Steuerbelastung auslösen, und zwar unabhängig davon, ob der Veräußerungserlös überhaupt an das österreichische Unternehmen weiter ausgeschüttet wird.

Dies würde nicht nur zu Liquiditätsbelastungen für das österreichische Unternehmen führen, sondern generell die Beteiligung von österreichischen Unternehmen an anderen EU-Unternehmen (durch Einbringung von Beteiligungen) erschweren.

Aus Sicht der WKÖ sollte gerade in der aktuellen Phase der Internationalisierung österreichischer Unternehmen diese seit über 10 Jahren bestehende Regelung nicht plötzlich - ohne Rücksicht auf die negativen Folgen für den Unternehmensstandort Österreich - aufgehoben werden.

Zu Z 10 lit. b (§ 18 Abs. 2 und 3 UmgrStG):

Für unbare Entnahmen wird eine Ausschüttungsfiktion normiert. Demnach sollen unbare Entnahmen künftig mit 25 % endbesteuert werden. Die Kapitalertragssteuer ist - sofern nicht eine frühere Fälligkeit eintritt - spätestens mit Ablauf des dritten Jahres nach dem Einbringungsstichtag fällig. Gleichzeitig wird normiert, dass sich die steuerlichen Anschaffungskosten ab dem Zeitpunkt der Fälligkeit der Kapitalertragssteuer um die Ausschüttungen erhöhen.

Diese Regelung wird von der WKÖ gänzlich abgelehnt. Sie widerspricht dem allgemeinen steuerlichen Grundsatz, dass Entnahmen aus einem Einzelunternehmen bzw. Mitunternehmerschaften steuerneutral sind. Außerdem ist diese Regelung insofern auch unlogisch, als die vorgeschlagene Regelung ohne weiteres jederzeit durch bare Entnahmen vor Abschluss des Einbringungsvertrages umgangen werden kann.

Schließlich erschwert die vorgeschlagene Regelung sowohl Unternehmensverkäufe als auch verhältnismäßige Einbringungen, weil es in beiden Fällen regelmäßig notwendig ist, das einzubringende Vermögen entsprechend zu gestalten.

Übersehen wird auch, dass es sich bei der in Aussicht genommenen Regelung um einen glatten Systembruch handelt, da in einer Personengesellschaft eben nur die laufenden Gewinne mit dem Tarif besteuert werden, Einnahmen jedoch nicht und es werden auch nicht Einlagen als Betriebsausgaben zugelassen. Die WKÖ ist daher der Auffassung, dass die bisherigen Regelung systematisch richtig und eine Neuregelung daher abzulehnen ist.

Artikel 9 Bundesabgabenordnung

Zu Z 1 (§ 120 Abs. 3 BAO):

Die Anzeigepflicht erscheint zu strikt gefasst. Fraglich erscheint generell, ab wann die einmonatige Anzeigepflicht zu laufen beginnt (ab subjektiver/ objektiver Erkennbarkeit, tatsächlicher Kenntnis durch den Abgabepflichtigen?).

Für die Abgabepflichtigen eindeutiger wäre z.B. die Formulierung „weitere ist der Eintritt eines rückwirkenden Ereignisses ab Kenntnis und die Beseitigung der Ungewissheit ab Kenntnis demFinanzamt zu melden“

Artikel 11 Finanzstrafgesetz

Das AbgÄG 2005 normiert nunmehr auch eine strafrechtliche Verantwortlichkeit von Unternehmen (Verbandsverantwortlichkeit) für Finanzvergehen die von Leitungsorganen oder Mitarbeiter zu Gunsten des Unternehmens begangen werden.

Der österreichische Entwurf geht weit über die völkerrechtlichen Erfordernisse hinaus: die EG-rechtlichen Vorgaben (zweites Protokoll zum Schutz der finanziellen Interessen der EG) erfordern lediglich eine Strafbarkeit der Unternehmen bei Geldwäscherei und Betrug zu Lasten der finanziellen Interessen der EG. Die österreichische Regelung nimmt nunmehr eine Kriminalisierung auch für alle bloß fahrlässig begangene Finanzvergehen und sogar Ordnungswidrigkeiten vor. Es wäre dringend notwendig, diese strafrechtliche Verantwortlichkeit von Unternehmen zu entschärfen und auf die völkerrechtlichen Erfordernisse zu beschränken.

Artikel 14 Handelsgesetzbuch

- Wir begrüßen die Richtigstellung des Verweises auf § 202 Abs. 1 im § 235 Z 1 HGB.
- Abzulehnen ist jedoch die Ausweitung der Ausschüttungssperren auf alle im Bilanzgewinn enthaltenen Gewinnteile, die sich bei einer übernehmenden Kapitalgesellschaft im Falle der Bewertung des Vermögens mit dem beizulegenden Wert gegenüber dem Buchwert oder im Falle der Buchwertfortführung durch unmittelbaren Ausweis im laufenden Gewinn (up stream merger) und die sich bei einer übertragenden Kapitalgesellschaft auf Grund der Bewertung der umgründungsveranlaßten Gegenleistung mit dem beizulegenden Wert gegenüber dem Buchwert des übertragenen Vermögens ergeben. Die Erläuternden Bemerkungen enthalten dazu keine Begründung oder Wertung.

Die geplanten Neuregelungen in Z 2 und 3 des § 235 HGB sollten unserer Ansicht nach ersatzlos gestrichen werden.

Sollte der Gesetzgeber beabsichtigen - zwecks Verbesserung des Gläubigerschutzes - Gewinne, deren Grundlage Bewertungsüberlegungen sind, die sich demnach noch nicht durch einen Realisierungsvorgang am Markt „verprobt“ haben, einer Ausschüttungssperre zu unterlegen, so ist hierzu folgendes festzuhalten:

Bewertungen stellen oftmals die Grundlage für Mittelabflüsse aus einer Kapitalgesellschaft dar (bspw. iZm Abfindungszahlungen an Minderheitsgesellschafter anlässlich einer

verschmelzenden Umwandlung auf den Hauptgesellschafter). Bewertungen sind nicht per se ungeeignet, als Grundlage für einen Mittelabfluss aus einer Gesellschaft zu dienen, da Bewertungen nach anerkannten Verfahren keinen Willkürakt darstellen, sondern sowohl der Verantwortung der Gutachter als auch der jeweiligen Organverantwortung unterliegen. Sie stellen bspw. auch die Grundlage für die Ermittlung und den bilanziellen Ausweis von „Bewertungsgewinnen aus Zuschreibungen“ dar, die nach der geplanten Regelung nicht mehr von der Ausschüttungssperrvorschrift erfasst sein sollen.

Weiters ist unklar, wieso bloß „Bewertungsgewinne“ aus Umgründungen (gemeint sind offensichtlich alle gemäß Umgründungsteuergesetz (UmgrStG) steuerneutralen Umgründungsvorgänge) von der Ausschüttungssperrvorschrift erfasst werden sollen. Dieselbe Problematik stellt sich auch bei konzerninternen Verkäufen (die allerdings steuerpflichtig sind), da auch diesfalls ein eventuell erzielter Veräußerungsgewinn im Zusammenhang mit Bewertungsvorgängen steht und noch keine Verprobung am Markt erfahren konnte.

Darüber hinaus würde unseres Erachtens bspw. auch eine konzerninterne nicht in den Anwendungsbereich des UmgrStG fallende, und demnach steuerpflichtige Sacheinlage, nicht vom Anwendungsbereich der geplanten Neufassung erfasst werden (bspw. Sacheinlage eines Kapitalanteiles < 25 %).

Noch viel drastischer stellt sich aus der Sicht der übertragenden Kapitalgesellschaft die Veräußerung einer Tochtergesellschaft dar, wenn als Gegenleistung von einem „konzernfremden“ kein Cash-Kaufpreis, sondern zur Gänze Anteile gewährt werden oder eine Cash-Kaufpreiszahlung mit einer Anteilsgewährung kombiniert wird. In der Regel ist dieser gänzliche oder teilweise Anteilstausch das Resultat einer Umgründungsmaßnahme, die unter das UmgrStG fällt. Eine Ausschüttungssperre auf den durch den gänzlichen oder teilweisen Anteilstausch bewirkten Tauschgewinn in diesem Fall ist unverständlich, da durch den natürlichen Interessensgegensatz zwischen Veräußerer und Erwerber eine Marktverprobung des Tauschgewinnes gewährleistet ist.

Die geplante Neuregelung sieht offensichtlich ein „ewiges“ Sperren bestimmter Gewinnkomponenten vor. Die daraus resultierende Problematik sei an folgendem Beispiel verdeutlicht: Bringt eine Kapitalgesellschaft (Mutter) Anteile der Tochtergesellschaft B konzernintern in die Tochtergesellschaft A als Sacheinlage ein und erhöht sie - aus bilanzpolitischen Gründen, um eine kontinuierliche Ergebnisentwicklung zeigen zu können - den Buchwert an A um den Verkehrswert der eingebrachten B, sodass aus dieser Umgründung ein Tauschgewinn auf Ebene der Mutter resultiert, so ist dieser Gewinn nach der geplanten Neuregelung ausschüttungsgesperrt. Wenn in der Folge A die eingebrachten Anteile an B zum Verkehrswert veräußert, kann dieser Veräußerungsgewinn - reduziert um die ausgelöste Steuerlast - an die Mutter zur Ausschüttung gebracht werden. Zugleich muss die Mutter jedoch eine ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung auf A vornehmen, da anlässlich der Sacheinlage von B in A der Veräußerungsgewinn, der 1 Jahr später tatsächlich durch A erzielt wurde, bereits im Rahmen der Tauschgewinnermittlung berücksichtigt wurde und den Buchwert an A entsprechend erhöht hat. Im Ergebnis trägt die Veräußerung von B durch A - auch bei Durchschüttung des Veräußerungsgewinnes - bei der Mutter zu keiner Erhöhung der Ausschüttungsbemessungsgrundlage bei, da die veräußerungsgewinngenerierte Dividende durch die erforderliche ausschüttungsbedingte Teilwertabschreibung egalisiert wird, sodass - trotz tatsächlicher Gewinnerzielung - mangels einer entsprechenden „Entsperrungsvorschrift“ - keine Ausschüttung seitens der Mutter möglich ist.

Sollte der Hintergrund der geplanten Neuregelung in einem „steuerlichen Sicherstellungsinteresse“ bestehen, um in all jenen Fällen, in denen handelsrechtliche „Bewertungsgewinne“ zunächst nicht der Besteuerung unterliegen, zu gewährleisten, dass der gewinnerzielenden Gesellschaft mittels Ausschüttung nicht die für die latente Steuerlast „reservierten“ Mittel entzogen werden können, so ist auf § 198 Abs. 9 HGB zu verweisen, der diesfalls zwingend die Bildung einer Steuerlatenzrückstellung vorsieht.

Abzulehnen ist auch, dass nicht mehr nur Kapitalrücklagen einer Ausschüttungssperre unterworfen werden sollen, sondern nun auch der Bilanzgewinn. Bilanzleser könnten aus dem Vorhandensein eines Bilanzgewinnes nicht mehr auf dessen Verfügbarkeit schließen. Der Bilanzgewinn steht dem Anteilseigner zur Disposition (z.B. Küting-Weber Rz 49 zu § 272 dHGB).

Da die Bestimmung keine Übergangsregelung enthält, wären „historische Forschungen“ anzustellen, inwieweit der Gewinnvortrag, Gewinnrücklagen bzw. Kapitalrücklagen ausschüttungsgesperrte „Bewertungsgewinne“ enthalten. Jedenfalls sind unseres Erachtens Übergangsvorschriften unerlässlich.

Insgesamt erscheint die geplante Neuregelung ausschließlich von der steuerlichen Überlegung getragen, dass Gewinne, die noch nicht der Steuer unterworfen wurden, keinesfalls an die Eigentümer ausgeschüttet werden sollen. Steuerliche Sicherstellungsinteressen werden unseres Erachtens aber bereits durch die Verpflichtung zur Bildung von Steuerlatenzrückstellungen berücksichtigt. Wir weisen darauf hin, dass diese offensichtlich nur steuerlich motivierte Neuregelung, gemessen an den gesellschaftsrechtlich bzw. handelsrechtlich-bilanziell wesentlichen Wertungen, zu widersprüchlichen Ergebnissen und in ihrer Anwendung zu großen handelsrechtlichen Problemen führen würde.

Die Wirtschaftskammer Österreich ersucht höflich um Berücksichtigung ihrer Änderungsvorschläge.

Wunschgemäß wird diese Stellungnahme auf elektronischem Weg an das Parlament übermittelt.

Freundliche Grüße

Dr. Christoph Leitl
Präsident

Dr. Reinhold Mitterlehner
Generalsekretär-Stv.