KAMMER DER  
WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN  
Abteilung VI/1  
z. H. Frau GI Mag. Bernadette M. GIERLINGER  
Himmelpfortgasse 4 – 8  
1015 Wien

Unser Zeichen 728/07/KG

Sachbearbeiter Mag. Goldhahn/St

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 5. März 2007

## Stellungnahme zum Entwurf Budgetbegleitgesetz 2007/Teil AbgabenänderungsG 2007

Sehr geehrte Frau Magister Gierlinger!

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf des Budgetbegleitgesetzes 2007/Teil Abgabenänderungsgesetz 2007 und teilt wie folgt mit:

### Zu Artikel X1 – Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988

#### **Zu Z 3 (§ 4 Abs 4 EStG):**

Die Klarstellung, dass der FFB auch für EU/EWR Betriebsstätten greift ist zu begrüßen. Da es sich um eine aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht gebotene Änderung handelt, sollte in den Inkrafttretensbestimmungen oder zumindest in den EB klargestellt werden, dass diese Änderung zumindest für alle noch nicht rechtskräftigen Veranlagungen gelten soll.

Hinsichtlich des Wortlautes sollten neben den Betrieben und Betriebsstätten der Vollständigkeit halber auch Teilbetriebe erwähnt werden. Hinsichtlich der Definition des Begriffes Betriebsstätte wird angeregt, diese gemäß § 29 Abs 1 und 2 lit a und b BAO zu definieren.

#### **Zu Z 5 (§ 6 Z 6 EStG):**

Dass ein Wertverlust nach Wegzug nur berücksichtigt werden soll, wenn er im Ausland nicht berücksichtigt wird, kann dazu führen, dass Österreich bei Wegzug in bestimmten Fallkonstellationen mehr besteuert, als ohne Wegzug. Dafür gibt es innerstaatlich aber keine sachliche Rechtfertigung.

Der im Gesetzesentwurf gewählte Begriff "berücksichtigt" ist unbestimmt und sollte durch die Wortfolge "zu einer Steuerminderung führt" ersetzt werden. Der Begriff "berücksichtigt, könnte

---

Schönbrunner Straße 222–228 (U4-Center) · A-1120 Wien  
Telefon +43 | 1 | 811 73 · Fax +43 | 1 | 811 73-100 · eMail office@kwt.or.at · www.kwt.or.at

Bankverbindungen: BA-CA 0049-46000/00 · Erste Bank AG 012-03304 · Postsparkasse 1838.848  
DVR 459402

Dieses Dokument wurde mittels e-Mail vom Verfasser zu Verfügung gestellt. Für die Richtigkeit und Vollständigkeit des Inhaltes wird von der Parlamentsdirektion keine Haftung übernommen.

nämlich auch dahingehend interpretiert werden, dass es ausreicht, wenn lediglich Verlustvorträge im anderen Staat erhöht werden, die in der Folge nicht verbraucht werden können. Jedenfalls in diesem Fall erscheint die Regelung nicht sachgerecht und europarechtlich bedenklich. Nach Denkavit II und Marks & Spencer II muss es bei der Berücksichtigung wohl jedenfalls auf die **effektive** Berücksichtigung im Ausland ankommen, also hängt es von der Steuergesetzgebung, aber auch von der Einkommenssituation (und Verteilung) im anderen Staat im Veräußerungsjahr ab.

Es wird weiters angeregt, in den Bestimmungen der §§ 6 und 31 EStG das Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit (in der Folge kurz: Freizügigkeitsabkommen EG/Schweiz), Amtsblatt der EG Nr L 114 vom 30.4.2002 S 0006-0072, einzuarbeiten.

Das Freizügigkeitsabkommen EG/Schweiz will die Freizügigkeit der EG und der Schweiz „auf der Grundlage der in der Europäischen Gemeinschaft geltenden Bestimmungen verwirklichen.“ Ein Wegzug in die Schweiz ist somit gemeinschaftsrechtlich in allen Mitgliedstaaten einem Wegzug in einen anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union gleichzustellen.

#### **Zu Z 6 (§ 10 EStG):**

Der beabsichtigte Ausschluss von bestimmten Einkunftsgruppen (praktisch des § 22 Z 2 EStG) vom Anwendungsbereich des Freibetrages für investierte Gewinne wird als verfassungsrechtlich bedenklich abgelehnt. Die Begründung in den EB ist nicht schlüssig. Auch zahlreiche andere Steuerpflichtige, die weiterhin in den Genuss der Begünstigung kommen, haben wenig bis keine Investitionserfordernisse (zB Sportler). Die Begünstigung kann überdies bekanntlich ja nicht nur dann in Anspruch genommen werden, wenn in Sachanlagen investiert wird, sondern im Falle der Anschaffung bestimmter Wertpapiere. Überdies ist die Gleichsetzung von Eigenkapitalbedarf und Investitionen bzw Investitionsbedarf betriebswirtschaftlich unzutreffend. Eigenkapital ist betriebswirtschaftlich vor allem ein wichtiger Risikopolster und daher auch für jene Unternehmer bzw Selbständigen von großer Bedeutung, deren unternehmerische bzw sonstige selbständige Tätigkeit mit hohen Risiken verbunden ist, wie zB eben gerade Geschäftsführer, Aufsichtsräte oder Stiftungsvorstände. Verfassungsrechtlich bedenklich ist auch der Umstand, dass jene Berufsgruppen, die nunmehr von den Begünstigungen des § 10 EStG ausgeschlossen werden sollen, auch von anderen steuerlichen Begünstigungen, wie zB der Sechstelbegünstigung nach § 67 EStG, ausgeschlossen sind.

Die Formulierung des neuen § 10 Abs 1 Satz 3 EStG ist überdies missverständlich. Nach dem geplanten Gesetzeswortlaut („Steuerpflichtige mit Einkünften ... können keinen Freibetrag in Anspruch nehmen.“) wären Steuerpflichtige, die neben anderen betrieblichen Einkünften auch die angeführten Einkünfte beziehen (zB § 22 Z 1 lit b letzter Satz EStG), zur Gänze (also auch mit den anderen betrieblichen Einkünften) von der Begünstigung ausgeschlossen (zB ein Arzt mit Sonderklassegebühren auch hinsichtlich seiner Ordinationseinkünfte; ein Gesellschafter-Geschäftsführer auch hinsichtlich anderer gewerblicher Einkünfte). Dies kann aber wohl nicht die Absicht des Gesetzgebers sein. Sollte an der geplanten Regelung festgehalten werden, so muss

daher klarge stellt werden, dass Steuerpflichtige nur hinsichtlich der in § 10 Abs 1 Satz 3 genannten Einkünfte von der Begünstigung des § 10 EStG ausgeschlossen sind.

#### **Zu Z 7 (§ 11a EStG):**

Der zweite Satz ist missverständlich. Falls damit gemeint sein soll, dass der Nachversteuerungsbetrag weder beim Gesamtbetrag der Einkünfte noch beim Einkommen des betreffenden Jahres zu berücksichtigen ist, sollte dies auch in dieser Deutlichkeit formuliert werden.

#### **Zu Z 8 (§ 14 EStG):**

##### **Zu lit a bzw Wortlaut des neuen Abs 6 (bisher Abs 7):**

Wohl aus Versehen wird der Wortlaut des neuen Abs 6 in der Gegenüberstellung der geltenden und der vorgeschlagenen Fassung verkürzt wiedergegeben. Die Ausführungen zur Bildung der Pensionsrückstellung (derzeit in Abs 7 Z 1 bis 7) sollten wohl erhalten bleiben. Z 7 zur Wertpapierdeckung kann jedoch entfallen, da deren Erfordernis und Ausgestaltung nun im neuen Abs 7 geregelt werden. Entsprechend müsste es aber auch in Abs 11 nun heißen, dass Abs 7 (statt Abs 6 Z 7) auf Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts nicht anzuwenden ist (vgl lit g). Ebenso wäre auch der Verweis in Abs 8 um einen Verweis auf Abs 7 zu ergänzen, da andernfalls zwar auf die Bildung der Rückstellung, nicht aber auf das Erfordernis der Wertpapierdeckung verwiesen würde (vgl lit d).

##### **Zu lit b (Änderung der Absatzbezeichnungen):**

Der bisherige Absatz 5 über die Wertpapierdeckung der Abfertigungsrückstellung ist entfallen (VfGH 6.10.2006, G 48/06). Entsprechend wird im neuen Absatz 5 (bisher Abs 6) nicht die Anwendung der Abs 1 und 3 bis 5 angeordnet, sondern jene der Abs 1, 3 und 4. Unverändert bleibt jedoch der letzte Satz, der bestimmt, dass aus den laufend geführten Aufzeichnungen die Berechnung der steuerfrei belassenen Beträge sowie die genaue Bezeichnung der Wertpapiere unter Angabe des jeweiligen Anschaffungstages klar ersichtlich sein müssen. Da das Erfordernis der Wertpapierdeckung iZm Abfertigungsrückstellungen entfallen ist, geht die entsprechende Aufzeichnungspflicht nunmehr ins Leere. Eine Anpassung des Gesetzeswortlauts ist daher erforderlich.

##### **Zu lit c:**

##### **Zu § 14 Abs 7 Z 1 EStG:**

In der Fassung des vorliegenden Gesetzesentwurfes heißt es im § 14 Abs 7 Z 1 **Satz 2** EStG 1988 idF BBG 2007:

*„ (...) Auf das Deckungserfordernis können Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen, die zu **höchstens 40% in Aktien oder andere Kapitalanlagen mit schwankendem Ertrag** anlegen, in Höhe des versicherungsmathematischen Deckungskapitals angerechnet werden. ...“*

Dazu ist Folgendes anzumerken:

- Maximale Aktienquote von 40%

Die umfangreichen und detaillierten Regelungen im Erlassweg, die zur Berechnung der Aktienquote von Zukunftsvorsorgeeinrichtungen gemäß § 108h Abs 1 Z 1 EStG 1988 idGF bereits ergangen sind (vgl dazu InvFR 2003 Rz 26 ff), sollten im Hinblick der geplanten gesetzlichen Normierung einer vergleichbaren Veranlagungsgrenze für Rückdeckungsversicherungen im neuen § 14 Abs 7 Z 1 Satz 2 EStG 1988 Anstoß dafür sein, zugleich auch die konkrete Ermittlungsmethode (Berechnungsweise) der Aktienquote/Veranlagungsgrenze gesetzlich festzulegen. Die Vorgabe einer Berechnungsmethode durch den Gesetzgeber würde die in dieser Hinsicht erforderliche Rechtssicherheit (gesetzeswidrige Wertpapierdeckung bedeutet Strafzuschlag!) für Rechtsanwender maßgeblich erhöhen und den sonst zu erwartenden Auslegungsdivergenzen von vornherein entgegenwirken.

- „Kapitalanlagen mit schwankendem Ertrag“

Diese Wendung ist denkbar unbestimmt und dürfte mangels ausreichender Bestimmtheit einer „formalgesetzlichen Delegation“ nahe kommen. Die vorgeschlagene Wortfolge „*Kapitalanlagen mit schwankendem Ertrag*“ läuft Gefahr, mit dem Legalitätsprinzip (Art 18 Abs 1 B-VG) in Konflikt zu geraten, das sich auch an den Gesetzgeber richtet (vgl *Walter/Mayer*, Grundriss des österreichischen Bundesverfassungsrechts<sup>7</sup> [1992] Rz 569 ff) und erscheint daher verfassungsrechtlich bedenklich. Zwar soll laut „Vorblatt“ mit dieser Wendung offenbar „*im Interesse eines so genannten ‚klassischen Deckungsstocks‘ eine zu spekulative Veranlagung vermieden werden*“, doch wäre es mE in wirtschaftlicher Betrachtungsweise verfehlt, spekulative Veranlagungsformen automatisch mit „schwankenden Kapitalerträgen“ gleichzusetzen. Insoweit erscheint die Formulierung missglückt, da beispielsweise auch Anleihen mit einer variablen Verzinsung (sog „Floater“) (mangels eines fixen Kuponertrages) zwar „schwankende Kapitalerträge“ abwerfen, aber dennoch jedenfalls zu den risikoarmen Veranlagungsformen zählen und daher keinesfalls spekulativen Charakter haben. Richtigerweise müsste daher im gegebenen Zusammenhang auf das Ausmaß des Kapitalschutzes im Hinblick auf das vom Anleger eingesetzte Kapital einer bestimmten Veranlagungsform – nicht jedoch auf die Art der Verzinsung (fix/variabel usw) – abgestellt werden.

Weiters gehen die KWT davon aus, dass für die Pensionsrückdeckungsversicherung ausschließlich die entsprechenden Kapitalanlagebestimmungen des VAG sowie die Kapitalanlageverordnung in der jeweils gültigen Fassung zur Anwendung kommt. Ein Verweis auf die Veranlagungsbestimmungen für die Deckungsrückstellung in der klassischen Lebensversicherung ist daher erforderlich.

- Verknüpfung der Wertpapierdeckung mit Ansprüchen der Arbeitnehmer

In der Fassung des vorliegenden Gesetzesentwurfes heißt es im § 14 Abs 7 Z 1 Satz 4 EStG 1988 idF BBG 2007:

*„ (...) Soweit Wertpapiere oder Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen der Besicherung anderer Ansprüche dienen, erfüllen sie nicht das Deckungserfordernis.“*

Dazu ist Folgendes anzumerken:

Es soll normiert werden, dass Wertpapiere oder Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen, die der Besicherung anderer Ansprüche dienen, nicht das Deckungserfordernis für die Pensionsrückstellung erfüllen (Abs 7 Z 1). Damit soll wohl dem VfGH entsprochen werden, der in seinem Erkenntnis vom 6.10.2006, G 48/06, ausführt: *„Aus dem Gesagten ergibt sich im Umkehrschluss, dass die Bedenken des Gerichtshofes insoweit zerstreut sind, als es in der Tat zu einer Verknüpfung der Wertpapierdeckung mit Ansprüchen der Arbeitnehmer derart kommt, dass durch die Wertpapierdeckung eine sinnvolle Absicherung der künftigen Zahlungsverpflichtungen des Arbeitgebers erfolgt.“* Wie diese sinnvolle Absicherung auszusehen hat, erläutert der VfGH nicht. So unterlässt es der VfGH auch, darauf einzugehen, ob die Bestimmung des § 11 Abs 2 Betriebspensionengesetz die geforderte Verknüpfung in ausreichender Weise gewährleistet. Dort heißt es: *„Die Wertpapiere im Sinne des Abs 1 sind außer zur Befriedigung der Ansprüche der Anwartschafts- und Leistungsberechtigten der Exekution entzogen.“* § 11 Abs 1 BPG bestimmt, dass die der Deckung der Pensionsrückstellung dienenden Wertpapiere im Konkurs des Arbeitgebers eine zur Konkursmasse gehörende Sondermasse für die Ansprüche der Anwartschafts- und Leistungsberechtigten aus einer direkten Leistungszusage bilden. Diese Bestimmung geht somit deutlich über den vorgeschlagenen § 14 Abs 7 Z 1 letzter Satz EStG hinaus (*Soweit Wertpapiere oder Ansprüche aus Rückdeckungsversicherungen der Besicherung anderer Ansprüche dienen, erfüllen sie nicht das Deckungserfordernis.*). Dieser verhindert nur die Verpfändung der Wertpapiere zu anderen Zwecken, stellt also lediglich sicher, dass eine Verknüpfung mit den Ansprüchen anderer Gläubiger als der Arbeitnehmer unzulässig ist, es wird aber keine ausdrückliche Verknüpfung mit den Ansprüchen der Arbeitnehmern hergestellt (wie sie der VfGH offensichtlich fordert). Im Insolvenzfall ist sohin nicht gewährleistet, dass Erlöse aus der Veräußerung der Wertpapiere nur der Befriedigung der Ansprüche der Arbeitnehmer dienen (vgl die Formulierung des § 11 Abs 3 BPG). Die vorgeschlagene Regelung wird daher wohl nicht dazu führen, dass „durch die Wertpapierdeckung eine sinnvolle Absicherung der künftigen Zahlungsverpflichtungen des Arbeitgebers erfolgt.“

#### **Zu § 14 Abs 7 Z 2 EStG - Erhöhung des steuerlichen Gewinns:**

Im neuen Abs 7 bleibt unverändert die Sanktion der Gewinnerhöhung um 60 % der Wertpapierunterdeckung erhalten (Z 2). Aber auch dagegen hat der VfGH in seinem Erkenntnis vom 6.10.2006, G 48/06, Bedenken geäußert (und zwar unabhängig von den Bedenken gegen die Verknüpfung des verpflichtenden Ausweises einer Passivpost in der Steuerbilanz mit Bedingungen, die mit dieser Passivpost in keiner inneren Verbindung stehen).

Der VfGH führte zur Gewinnerhöhung aus: *„Auch wenn dieses Bedenken nicht zutreffen sollten, hegt der Gerichtshof vorderhand das Bedenken, dass die in § 14 Abs 5 Z 2 EStG 1988 vorgesehene Sanktion für den Fall der Unterdeckung – jährlicher Gewinnzuschlag in Höhe von 60 vH, solange die Unterdeckung besteht – nicht sachgerecht ist. Die Vorschrift scheint nämlich in Verbindung mit der handels- und steuerrechtlich gegebenen Verpflichtung zur Rückstellungsbildung zu bewirken, dass im Fall einer laufenden, wiederholten oder gar permanenten Unterdeckung – etwa infolge ungünstiger Liquiditätsverhältnisse – die Summe der Gewinnzuschläge innerhalb weniger Jahre den Rückstellungsbetrag erreicht bzw. überschreitet. In*

*einem solchen Fall hat der Steuerpflichtige anscheinend den Rückstellungsbetrag im Ergebnis nachversteuert und kann trotzdem die späteren Abfertigungszahlungen nicht als Betriebsausgabe abziehen (vgl auch Hofstätter/Reichel, aaO, § 14 Rz 13) bzw. hat er mehr zu versteuern, als er als Rückstellung abgezogen hat. Für eine derartige Sanktion kann der Gerichtshof eine sachliche Rechtfertigung vorderhand nicht erkennen.“*

Die vorgeschlagene Z 2 des Abs 7 – die im Wortlaut dem vom VfGH kritisierten § 14 Abs 5 Z 2 EStG 1988 idF BGBl Nr 818/1993 und BGBl I Nr 9/1998 entspricht – ist daher wohl ebenso wie die Vorgängerbestimmung nicht sachgerecht und daher verfassungsrechtlich bedenklich. Die Sanktion der Erhöhung des steuerlichen Gewinnes bei Nichterfüllung des Wertpapierdeckungserfordernisses sollte daher überhaupt entfallen oder zumindest wesentlich entschärft werden, da andernfalls neuerlich der VfGH damit befasst werden wird.

Weiters sollte in diesem Zusammenhang überdacht werden, ob nicht eine dem alten § 14 Abs 5 Z 3 EStG vergleichbare Vorschrift zur vorübergehenden Unterdeckung erforderlich ist.

**Zu § 14 Abs 7 Z 3 lit a) und lit b) EStG 1988 (Aufzählung der zur Erfüllung des Deckungserfordernisses geeigneten Wertpapiere):**

Laut der Erläuterungen soll *„die Wertpapierdeckung grundsätzlich beibehalten [werden], jedoch aus Rücksicht auf die Kapitalverkehrsfreiheit auf Emittenten im EU/EWR-Raum ausgedehnt [werden].“* Es ist also offensichtlich eine Ausdehnung des Kreises der Wertpapiere, keinesfalls aber eine Einschränkung geplant. Entsprechend wurde weitgehend die Formulierung des durch den VfGH mit Erkenntnis 6.10.2006, G 48/06, aufgehobenen § 14 Abs 5 Z 4 EStG übernommen. Offenbar aus Versehen entfiel jedoch in lit a und b der Verweis auf die Bestimmungen des Kapitalmarktgesetzes und es wurde lediglich ein Verweis auf Bestimmungen der Richtlinie 2003/71/EG aufgenommen. Dieser ist jedoch nicht ausreichend, auch wenn bzw gerade weil die RL mit BGBl I Nr 78/2005 umgesetzt wurde. Richtlinien enthalten lediglich Ziel- und Rahmenvorgaben für die Mitgliedstaaten und bedürfen der Umsetzung in innerstaatliches Recht (vgl *Fischer/Köck*, Europarecht [4. Auflage], S. 624). Nur im Ausnahmefall – Säumigkeit des Mitgliedstaates bei der Umsetzung, inhaltlich unbedingte und hinreichend genaue Bestimmungen – vermag eine Richtlinie unmittelbare Wirkung für den Einzelnen zu entfalten (vgl *Fischer/Köck* aaO S. 628ff). Aus diesem Grund ist der Verweis auf RL 2003/71/EG jedenfalls iZm mit Schuldverschreibungen inländischer Schuldner verfehlt. Aber auch iZm mit Emittenten aus dem EU/EWR-Raum erscheint der Verweis auf die Richtlinie nicht geeignet, es sollten wohl eher *„vergleichbare, auf Inhaber lautende Schuldverschreibungen“* genannt werden. Davon abgesehen decken sich § 3 KMG und Art 3 Abs 2 RL 2003/71/EG nicht vollständig, weshalb der vorgeschlagene Wortlaut – entgegen der Absicht des Gesetzgebers – eine Einschränkung des Kreises der zur Erfüllung des Deckungserfordernisses geeigneten Wertpapiere mit sich brächte (vgl etwa die Übergangsbestimmung des Art 30 Abs 3 der RL). Daher sind die in der Neuregelung entfallenen Verweise auf das Kapitalmarktgesetz wieder aufzunehmen.

§ 14 Abs 7 Z 3 lit a und b EStG sollten daher lauten:

„3. Als Wertpapiere gelten:

- a) **Auf Inhaber lautende Schuldverschreibungen inländischer Schuldner, für die die Prospektpflicht gemäß § 2 des Kapitalmarktgesetzes, BGBl 625/1991 in der geltenden Fassung gilt, oder vergleichbare auf Inhaber lautende Schuldverschreibungen von Schuldnern, die im EU/EWR-Raum ansässig sind, ausgenommen Schuldverschreibungen, deren Ausgabewert niedriger ist als 90% des Nennbetrages.**
- b) **Auf Inhaber lautende Schuldverschreibungen inländischer Schuldner, für die die Prospektpflicht nur wegen § 3 des Kapitalmarktgesetzes nicht gilt, oder vergleichbare auf Inhaber lautende Schuldverschreibungen von Schuldnern, die im EU/EWR-Raum ansässig sind.“**

#### **Zu § 14 Abs 7 Z 3 lit e EStG:**

In der Fassung des vorliegenden Gesetzesentwurfes heißt es im § 14 Abs 7 Z 3 lit e EStG 1988:

„Als Wertpapiere gelten: ...

- e) **„Anteilscheine an Kapitalanlagefonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes 1963 bzw des Investmentfondsgesetzes 1993, die ... oder es sich um Pensionsinvestmentfonds im Sinne des Abschnittes Ia des Investmentfondsgesetzes 1993 handelt ... .... An die Stelle des Nennwertes tritt der Rücknahmepreis zu jenem 1. Jänner, welcher dem Beginn des Geschäftsjahres vorangeht.“**

Im Einzelnen ist dazu Folgendes festzuhalten:

- Einbeziehung der § 25 PKG-Fonds („Rückstellungsdeckungsfonds II“)

Die geplante Neufassung scheint uns unsachgemäß und ist abzulehnen, da

- ein erheblicher Umstellungsbedarf seitens der inländischen Fondsbranche und der Kunden verursacht werden würde, da Fonds, deren Fondsbestimmungen dem § 25 PKG entsprechen, seit dem Jahr 1998 für die Wertpapierdeckung herangezogen werden können und sich großer Beliebtheit erfreuen; das BMF hat im Übrigen in ihrer Aussendung vom 14.11. 2006 zum VfGH-Erkenntnis vom 6.10. 2006 festgehalten, dass „Wertpapiere, die bisher zur Wertpapierdeckung gemäß § 14 Abs. 5 EStG 1988 geeignet waren, begünstigungsfähig bleiben“.
- die Veranlagungsbestimmungen des § 25 PKG auf der EU Pensionsfonds-Richtlinie (2003/41/EG) beruhen, die das EU weit anerkannte Regularium für den gesamten Veranlagungsbereich der „zweiten Säule“ der betrieblichen Altersvorsorge in Europa darstellen. Es wäre nicht einzusehen, wieso für die Deckung der Pensionsrückstellungen in Österreich die Bestimmungen der EU-Pensionsfonds-Richtlinie keine Anwendung finden können, die Verwalter von Pensionsgeldern im Rahmen der Pensionskassen aber den Bestimmungen der EU-Pensionsfonds-Richtlinie voll verpflichtet sind. In diesem Sinne auch die Erläuterungen anlässlich der Einführung von gemäß § 25 PKG deckungsfähigen Fonds aufgrund des Abgabenänderungsgesetzes 1997 (siehe SWK 1998, T 1).
- die Veranlagungsbestimmungen der EU Pensionsfonds-Richtlinie (2003/41/EG) sowie der OGAW-Richtlinie (85/611/EG) den Anforderungen eines modernen Portfoliomanagements bestmöglich Rechnung tragen, dh Anlegern den höchstmöglichen Ertrag bei geringstem Risiko vermitteln wollen. Um diese Zwecke erreichen zu können, steht ein breites Spektrum an modernen Anlageklassen zur Verfügung, wobei gleichzeitig umfangreiche Anforderungen an

das Risikomanagement der Kundenportfolios, welches seitens der Pensionskassen sowie Fondsverwalter gesteuert wird, gestellt werden.

- das Regime des Pensionsinvestmentfonds gemäß § 23d InvFG in Österreich im Speziellen auf die „dritte Säule“ der privaten Altersvorsorge ausgerichtet worden ist und doch sehr restriktive Anlagebeschränkungen bezüglich der Asset Klassen beinhaltet. Es wäre hervorstreichend, dass – im Gegensatz zu § 25 PKG - über den Pensionsinvestmentfonds der Erwerb alternativer Investments sowie derivativer Instrumente im Rahmen eines effizienten Fondsmanagements (siehe § 25 Abs 1 Z 6 PKG) derzeit nicht möglich ist. Die Anlagebestimmungen des Pensionsinvestmentfonds führen auch insoweit zu einer Einschränkung des Anlagespektrums, als Dachfondskonstruktionen, die für die Einhaltung der Voraussetzungen des Grundsatzes der Risikostreuung von besonderer Bedeutung sind, künftig nur mehr sehr eingeschränkt nutzbar wären (EU weit agierende Zielfonds könnten von Dachfonds nicht erworben werden, da die Anforderungen des PIF-Regimes, wonach derivative Instrumente ausschließlich für Absicherungszwecke erworben werden dürfen, von Zielfonds nicht erfüllt werden können!).

Die KWT spricht sich daher im Sinne der Kontinuität und auf Basis der bestehenden Anlagevorschriften der EU Pensionsfonds-Richtlinie für eine Deckungseignung von Wertpapierdeckungsfonds aus, deren Fondsbestimmungen den Anlagevorschriften des § 25 Abs 1 Z 5 bis 8 sowie Abs 2 bis 4 und Abs 6 bis 8 PKG entsprechen. Da Kapitalanlagegesellschaften nicht ein Risikomanagement nach § 21 InvFG und gleichzeitig ein Risikomanagement nach dem § 25 PKG betreiben können, scheint eine entsprechende Einschränkung des Verweises auf § 25 PKG gerechtfertigt. Gleichzeitig sollte festgeschrieben werden, dass nur ausländische Fonds iSd Art 1 Abs 2 zweiter Gedankenstrich OGAW-RI 85/611/EWR (offene Fonds), die über ein Risikomanagement im Sinne des Art 21 der OGAW-RI 85/611/EWR verfügen, für die Wertpapierdeckung herangezogen werden können. Weiters sollte klargestellt werden, dass sich die Bestimmung, wonach Derivate zur Absicherung durchgeführt werden können, nur auf Fonds bezieht, die ausschließlich in Wertpapieren der in lit a bis d genannten Art veranlagen.

Die lit e) sollte diesbezüglich daher wie folgt lauten:

„e) Anteilscheine an Kapitalanlagefonds im Sinne des Investmentfondsgesetzes 1963, **BGBI Nr 192/1963**, bzw des Investmentfondsgesetzes 1993, **BGBI Nr 532**, die nach den Fondsbestimmungen ausschließlich Wertpapiere der in lit. a bis d genannten Art veranlagen oder **deren Fondsbestimmungen den Veranlagungsvorschriften des § 25 Abs 1 Z 5 bis 8 sowie Abs 2 bis 4 und Abs 6 bis 8 des Pensionskassengesetzes entsprechen.**

...“

- Beibehaltung der Maßgeblichkeit des „Erstausgabepreises“

Weiters sollte in lit e leg cit letzter Satz wie bisher an die Stelle des Nennwertes wieder der Erstausgabepreis – nicht aber der jeweilige „Rücknahmepreis zu jenem 1.Jänner, welcher dem Beginn des Geschäftsjahres vorangeht“ – treten.

Die diesbezüglich beabsichtigte Gesetzesänderung erscheint unbegründet, wirtschaftlich unsachlich und daher systemwidrig: Der Erstausgabepreis eines Fonds als „historisch, erstmals anlässlich der Auflage eines Fonds erzielter Preis zuzüglich des Ausgabeaufschlages“ (vgl InvFR



2003 Rz 37) ist in wirtschaftlicher Betrachtungsweise eher mit dem historischen und unveränderlichen „Nennwert“ (Nennbetrag, Nominale) eines Wertpapiers vergleichbar (an dessen Stelle er ja treten soll), als das für den jeweils aktuellen „Rücknahmepreis“ eines Fonds zutrifft, welcher seinerseits von aktuellen Faktoren am Kapitalmarkt abhängt, sekundärmarktbezogen ist und laufenden Änderungen unterliegt.

Außerdem ist anzumerken, dass die im vorliegenden Entwurf verwendete Formulierung nicht praktikabel ist, weil sie stets auf einen „Rücknahmewert zum 1.1. eines Kalenderjahres abstellt. Es besteht somit Rechtsunsicherheit für jene Fälle, in denen für den 1.1. eines Jahres kein eigener Rücknahmepreis existiert.

- Ausweitung des Kreises der Wertpapiere iSd § 14 Abs 7 Z 3 EStG 1988 idF BBG 2007 um weitere vergleichbare Wertpapiere, wie insbesondere um (kapitalgeschützte) Forderungswertpapiere ohne Nennwert (Nominale), die „in Stücken“ notieren

Im übrigen erscheint es – nicht zuletzt aus Gründen des verfassungsrechtlichen Gleichheitssatzes (vgl Art 7 Abs 1 B-VG, Art 2 StGG) – im Zusammenhang mit den aufgezählten Wertpapierarten und gerade im Hinblick auf die bereits erfolgte Einbeziehung von Investmentfondsanteilen in lit e leg cit – geboten, in die bestehende Aufzählung des weiteren auch Wertpapiere einzubeziehen, die mit den genannten Typen in wirtschaftlicher Betrachtungsweise, also hinsichtlich der Veranlagungsrisikos bzw des Kapitalschutzes etc, materiell vergleichbar sind, aber aus formalen Gründen von der Aufzählung nicht erfasst werden, zB weil sie definitionsgemäß keinen „Nennwert“ bzw kein „Nominale“ aufweisen, sondern „in Stücken notieren“. Als konkretes Beispiel lassen sich unter anderem Forderungswertpapiere anführen, die mit einer vollständigen Kapitalgarantie (Rückzahlungsgarantie) ausgestattet sind, deren Wertentwicklung von einem Index oder einzelnen Wirtschaftsgütern abhängt, die aber technisch nicht in „Nominale“, sondern „in Stücken“ notieren (zB: sog „kapitalgarantierte Zertifikate“).

#### **Zu Z 19 (§ 124b Z 136 EStG):**

Die Inkrafttretensregelung der Z 136 ist hinsichtlich des § 14 EStG aufgrund der darin enthaltenen Rückwirkung **verfassungsrechtlich bedenklich**. Abgabepflichtige mit einem abweichendem Wirtschaftsjahr, das vor Inkrafttreten des BBG 2007 geendet hat, die im Lichte des VfGH-Erkenntnisses vom 6.10.2006, G 48/06, die bis dahin als Wertpapierdeckung gehaltenen Wertpapiere veräußert haben, können die neue Wertpapierdeckung am Schluss des Wirtschaftsjahres 2007 nicht mehr erfüllen und müssten daher einen 60%igen Strafzuschlag versteuern. Dieser Effekt kann wohl nicht gewollt sein. Das Inkrafttreten der Neuregelung des § 14 EStG muss daher auf die Fälle abweichender Wirtschaftsjahre entsprechend Rücksicht nehmen.

Im übrigen ergibt sich aus der Inkrafttretensregelung, dass eine Wertpapierdeckung iSd § 14 Abs 7 Z 1 EStG neu erstmals am Ende des Wirtschaftsjahres 2007 vorhanden sein muss. Allerdings ist möglicherweise nicht klar, wie in diesem Zusammenhang die Z 2 zu verstehen ist. Zur vergleichbaren bisherigen Vorschrift im aufgehobenen § 14 Abs 7 Z 7 EStG vor der geplanten Novelle bestand die Übergangsvorschrift des § 116 Abs 4 Z 4 EStG, in der klar geregelt war, dass die Vorschrift zur Gewinnerhöhung im Fall der Wertpapierunterdeckung erstmalig am Schluss des

Wirtschaftsjahres nach dem Inkrafttreten des Grundtatbestandes gegeben sein musste. Es wird daher angeregt, eine vergleichbare Übergangsvorschrift zu erlassen bzw allenfalls § 116 Abs 4 Z 4 zu erweitern.

Da die dem bisherigen § 116 Abs 4 Z 4 EStG zugrunde liegende Vorschrift zur Wertpapierdeckung durch den VfGH aufgehoben wurde und nunmehr eine Neuregelung beschlossen werden soll, sollte die für die erstmalige Anwendung des § 14 Abs 7 Z 7 EStG aF bestehende Regelung, dass das erforderliche Ausmaß der Rückstellung von 50% auf zwanzig Jahre verteilt zu erreichen ist, für die von der bisherigen Regelung betroffenen Steuerpflichtigen weiter anwendbar sein.

Vorgeschlagene Formulierung zur Ergänzung des § 116 Abs 4 Z 4 EStG:

*„Satz 2 kann auch auf die Wertpapierdeckung nach § 14 Abs 7 idF BGBl 2007/xxx angewendet werden, mit der Maßgabe, dass das vor Aufhebung des § 14 Abs 7 Z 7 EStG durch BGBl 2006/yyyy bereits erreichte Prozentausmaß als Ausgangspunkt für die weitere Erhöhung gilt.“*

**Ad Z 19 lit c (§ 124b Z 134 EStG):**

Wenngleich eine Übergangsregelung im gegenständlichen Bereich begrüßt wird, zumal die sprunghafte Änderung der Gewinnermittlung von § 4 Abs 3 EStG auf § 5 EStG mit erheblichem innerbetrieblichen Mehraufwand verbunden ist, so sei dennoch festgehalten, dass (auch) diese Übergangsregelung den Adressatenkreis dieser Norm nicht zur Gänze trifft. War nämlich bereits bisher eine EEG rechtens im Firmenbuch eingetragen, so steht ihr eine entsprechende Aufschuboption nicht zu.

Wenn hingegen ein Betrieb schon bisher rechtswidrig nicht im Firmenbuch protokolliert war, musste er seinen Gewinn auch nicht nach § 5 EStG ermitteln. Die nach Einführung des UGB nunmehr bestehende unabdingbare Verpflichtung zur § 5-Ermittlung könnte er jedoch, weil tatbestandlich erfasst, durch einen entsprechenden Befreiungsantrag hinausschieben. Rechtskonformes Verhalten wird sohin in den abrupt steuerlich nachteiligen Rechtsfolgen in der Anpassung an das UGB nicht berücksichtigt, rechtswidriges Vorgehen dagegen schon.

## **Zu Artikel X3 – Änderung des Körperschaftsteuergesetzes 1988**

### **Zu Z 1 (§ 2 Abs 5):**

Die Regelung, wonach ein Hoheitsbetrieb stets dann vorliegt, wenn der KÖR eine Aufgabe durch Gesetz als ihr eigentümlich zugewiesen ist, erscheint als zu weitreichend. So ist kaum überblickbar, in welchen Fällen eine solche Aufgabenzuweisung gesetzlich erfolgt ist bzw in der Zukunft noch erfolgen wird. Zudem ist unklar, warum der hoheitliche Charakter einer Aufgabe gerade durch die gesetzliche Aufgabenzuweisung festgelegt werden soll. Weiters sollten die Folgewirkungen der Regelung im Bereich der Umsatzsteuer (wo die Unternehmereigenschaft am Begriff des BgA im KStG anknüpft) bedacht werden.

Die Notwendigkeit der Einbeziehung der Trinkwasserversorgung in die Betriebe gewerblicher Art durch eine (überraschende und ohne ersichtlichen Anlassfall erfolgende) Gesetzesänderung bzw eine Änderung einer sich seit Jahrzehnten bewährten Rechtslage ist nicht ersichtlich. Die Begründung in den EB, dass ein Widerspruch zwischen § 2 Abs 3 KStG und § 2 Abs 5 KStG bestehen soll und dieser durch eine Gesetzesänderung aufgelöst werden soll, erscheint nicht nachvollziehbar. § 2 Abs 3 KStG subsumiert grundsätzlich die Versorgung mit Wasser unter die Versorgungsbetriebe und damit unter die Betriebe gewerblicher Art. § 2 Abs 5 KStG ist demgegenüber eine Spezialbestimmung, die den Bereich der Trinkwasserversorgung ausdrücklich als Hoheitsbetrieb (im Gegensatz zur Nutzwasserversorgung) einstufen möchte.

Auch bei Mischbetrieben besteht – wie schon bisher - kein Problem. Bei einem Mischbetrieb von Nutzwasser- und Trinkwasserversorgung entscheidet das Überwiegen (vgl nur KStR Rz 75 und Rz 76 erster Bulletpoint).

### **Zu Z 2 (§ 5 Z 14 KStG 1988):**

Das Auslaufen des Regimes der Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften mit 31.12.2007 wird mit Bedauern zur Kenntnis genommen. Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften sind die einzige Form einer steuerlichen Förderung von Private Equity-Aktivitäten. Es ist zu befürchten, dass ab dem 31.12.2007 Private Equity-Gesellschaften vermehrt im steuergünstigen Ausland angesiedelt werden. Allfälligen gemeinschaftsrechtlichen Bedenken hätte man besser durch Öffnung der österreichischen Mittelstandsfinanzierungsgesellschaften für Beteiligungen im Ausland begegnen können (Entfall der 75%-Klausel in § 6b Abs 1 Z 5 KStG, „überwiegende Tätigkeit“ der KMU's im Inland in § 6b Abs 1 Z 6 KStG). Dadurch würden dem österreichischen Fiskus keine Steuereinnahmen entgehen und würde die Standortattraktivität erhöht werden.

### **Zu Z 4 lit a (§ 7 Abs 3 KStG):**

Im Rahmen der Neukodifizierung des KStG mussten alle Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften gezwungenermaßen die Einkommensermittlung nach § 5 EStG vornehmen. Durch die geplante Änderung würden einige Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften wiederum aus der § 5-Gewinnermittlung „zwangsweise“ herausfallen, was automatisch eine Versteuerung der stillen Reserven von Grund und Boden zur Folge hätte (ungeachtet der Tatsache, dass in Einzelfällen eine Verschiebung der Versteuerung

gem § 4 Abs 10 Z 3b EStG möglich ist). Es soll also nicht wieder ein Zwang normiert werden, der zur frühzeitigen Versteuerung allfälliger stiller Reserven führt. Es sollte vielmehr eine Option für Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften geschaffen werden, die es den von dieser Regelung betroffenen Genossenschaften ermöglicht, weiterhin bei der seit 1988 durch den Gesetzgeber "verfügten" steuerlichen Behandlung verbleiben zu dürfen.

Der Fachsenat regt daher folgende Änderung des geplanten § 7 Abs 3 Satz 1 KStG an:

*„Bei Steuerpflichtigen, die auf Grund der Rechtsform nach unternehmensrechtlichen Vorschriften zur Rechnungslegung verpflichtet sind, bei rechnungslegungspflichtigen **bzw sich freiwillig der Rechnungslegungspflicht nach UGB unterwerfenden** Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften und bei vergleichbaren unbeschränkt steuerpflichtigen ausländischen Körperschaften sind alle Einkünfte (§ 2 Abs. 3 Einkommensteuergesetz 1988) den Einkünften aus Gewerbebetrieb (§ 23 Z 1 des Einkommensteuergesetzes 1988) zuzurechnen. Der Gewinn.....“*

#### **Zu Z 4b (§ 7 Abs 5 KStG):**

Die geplante Neufassung des § 7 Abs 5 KStG würde grundsätzlich nur jenen Körperschaften ein **abweichendes Wirtschaftsjahr** gestatten, die "zur Rechnungslegung verpflichtet sind". Obwohl nach § 22 GenG alle Genossenschaften in irgendeiner Weise "rechnungslegungspflichtig" sind, wären aber jene Genossenschaften, die lediglich freiwillig Bücher iSd UGB führen, von der Möglichkeit, ein abweichendes Wirtschaftsjahr zu haben, ausgeschlossen (mangels Verpflichtung zur Rechnungslegung nach § 189 UGB). Viele Kleingenossenschaften mit derzeit abweichendem Wirtschaftsjahr wären davon negativ betroffen.

Es wird daher die Möglichkeit zur Beibehaltung eines vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres gemäß § 7 Abs 5 KStG für jene an sich nicht gesetzlich nach § 189 UGB rechnungslegungspflichtigen Genossenschaften angeregt, die sich freiwillig der Rechnungslegungspflicht nach UGB unterwerfen (siehe dazu auch die Anregung auf Änderung des § 7 Abs 3 Satz 1 KStG).

#### **Zu Z 5 (§ 8 Abs. 1 KStG 1988):**

Mit § 8 Abs 1 letzter Satz KStG soll offensichtlich die Rechtsprechung des VwGH zur **Steuerneutralität des Gesellschafter-Forderungsverzichts** korrigiert werden. Die KWT spricht sich vehement gegen die geplante Änderung aus, die dazu führen würde, dass gesellschaftsrechtlich veranlasste Forderungsverzichte in vielen Fällen gewinnwirksam werden würden. Eine derartige Maßnahme ist angesichts der in den letzten Jahren verfolgten generellen steuerpolitischen Zielsetzung einer Stärkung der Eigenkapitalbasis österreichischer Unternehmen nach Ansicht der KWT nicht nur unverständlich, sondern geradezu kontraproduktiv. Durch die Gewinnwirksamkeit wird in vielen (Sanierungs-)Fällen ein Forderungsverzicht und damit eine betriebswirtschaftlich gebotene Eigenkapitalzufuhr unterbleiben. Die Insolvenz von Unternehmen und der Verlust von zahlreichen Arbeitsplätzen könnte die Folge sein.

Überdies handelt es sich dabei um einen rechtspolitisch äußerst problematischen und verfassungsrechtlich möglicherweise bedenklichen Eingriff in von der Judikatur bestätigte Grundsätze des Körperschaftssteuerrechts, der in Zukunft auch zu erheblicher Rechtsunsicherheit und zu zahlreichen Rechtsstreitigkeiten führen wird.

§ 8 Abs 1 KStG nF stellt nicht darauf ab, ob der bei der empfangenden Körperschaft gewinnwirksame Betrag (Differenz zwischen Einlagewert und Buchwert) beim Gesellschafter jemals aufwandswirksam wurde oder wird. Es kommt nach der neuen Vorschrift in Österreich auch dann zur Besteuerung, wenn der Gesellschafter im Ausland ansässig ist und der Wertverlust nach dem Steuerrecht des Ansässigkeitsstaates nicht abzugsfähig ist oder sich der Wertverlust in der außerbetrieblichen Sphäre ereignet und daher steuerrechtlich irrelevant ist. Es erscheint auch verfassungsrechtlich bedenklich, dass der bei einem (inländischen) Gesellschafter zB im Wege einer Teilwertabschreibung auf eine Darlehensforderung aufwandswirksame Betrag bei der Körperschaft – und damit bei einem anderen Steuerpflichtigen – gewinnwirksam wird.

Im Umgründungssteuerrecht beziehen sich Buchgewinne und Buchverluste auf das Zusammenfallen von gesellschaftsrechtlichen Positionen, während sich Confusioerträge und –verluste aus der Zusammenführung schuldrechtlicher Positionen ergeben. In der Krise könnte allerdings aus einer Gesellschafterforderung zivilrechtlich (EKEG) und möglicherweise auch steuerrechtlich verdecktes Eigenkapital geworden sein. Als Konsequenz wäre eine Teilwertabschreibung auf Gesellschafterebene nicht sofort, sondern gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG nur verteilt über einen Zeitraum von sieben Jahren aufwandswirksam. Käme es nunmehr zB durch eine Verschmelzung zu einer umgründungsbedingten Zusammenführung von Gesellschafter- und Gesellschaftersphäre, so wäre die Differenz aus der zur verdeckten Einlage mutierten Verbindlichkeit und der abgeschrieben Gesellschafterforderung ein steuerneutraler Buchgewinn. Da § 8 Abs 1 letzter Satz KStG der umgründungssteuerrechtlichen Terminologie zu folgen scheint, wird auch bei einem bloßen Verzicht auf die zur verdeckten Einlage verwandelte Forderung kein Confusioertrag, sondern nur ein Buchgewinn entstehen. Dies zeigt, dass die neue Vorschrift ihren Zweck nicht erreichen wird.

Wendet man diese Überlegungen auf das in den EB dargestellte Beispiel der stehen gelassenen Geschäftsführerbezüge an, würde sich möglicherweise ebenfalls ergeben, dass durch das Stehenlassen der Bezüge in der Krise eine verdeckte Einlage vorliegt, sodass sich der spätere Verzicht nicht auf Gläubigerrechte, sondern auf Gesellschafterrechte bezieht. Durch den neuen § 8 Abs 1 letzter Satz KStG wird daher die unklare Frage des Vorliegens von verdeckten Einlagen noch bedeutsamer und wird sich in der Praxis ein weites Feld für Auffassungsunterschiede und damit für Rechtsstreitigkeiten ergeben.

Die in den EB dargestellte Steuerfolge (Geschäftsführungsaufwand in der Gesellschaft, keine Einkünfte beim Gesellschafter, Eigenkapitalschöpfung durch Forderungsverzicht) ist zweifellos unbefriedigend. Es stellt sich aber die Frage, ob nicht durch die Verzichtleistung eine den Zufluss beim Gesellschafter-Geschäftsführer begründende Disposition vorliegt, die durch den Verzicht nicht wieder rückgängig gemacht wird. Alternativ wäre zu hinterfragen, ob das Stehenlassen der Geschäftsführerbezüge fremdüblich ist und daher überhaupt ein Aufwand in der Gesellschaft

gegeben ist. Es zeigt sich, dass mit den herkömmlichen Mitteln (richtige Anwendung der Grundsätze des Zufluss-Abfluss-Prinzips und der Maßstäbe für Angehörigenverträge) ausreichend Abhilfe geschaffen werden kann.

Wenn der Gesetzgeber trotz aller Gegenargumente glaubt, die Rechtsprechung des VwGH korrigieren zu müssen, dann wäre es wünschenswert, den einlagebedingt entstehenden Gewinn von der 75%-Grenze des § 2 Abs 2b EStG auszunehmen und zu 100% mit Verlustvorträgen verrechenbar zu machen. Alternativ wäre eine aufgeschobene Besteuerung (durch Bildung einer sonstigen un versteuerten Rücklage bis zum Ausscheiden des Gesellschafters oder der Verminderung seines Beteiligungsausmaßes) oder korrespondierend zur Beteiligungsabschreibungen in § 12 Abs 3 Z 2 KStG eine Verteilung über einen Zeitraum von sieben Jahren anzustreben.

Sollte die Vorschrift nicht mit dem wirtschaftspolitischen Ziel der Eigenkapitalstärkung österreichischer Unternehmen in Übereinstimmung gebracht werden, wäre wünschenswert, für Zwecke der Gesellschaftsteuer auch gesetzlich klarzustellen, dass nur der Einlagewert (=gemeiner Wert der Forderung) beim Gesellschafterverzicht der 1%igen Gesellschaftsteuer unterliegt.

Darüber hinaus sollte in den Inkrafttretensbestimmungen oder zumindest in den EB eindeutig klargestellt werden, dass die Gesetzesänderung erst auf Rechtsvorgänge Anwendung findet, die nach der Veröffentlichung der Gesetzesänderung im BGBl verwirklicht werden.

Sollte die geplante Gesetzesänderung in dieser Form aufrecht bleiben, regt die KWT an, das erste Beispiel in den EB in redaktioneller Hinsicht zu überdenken, da eine Vermischung von unternehmensrechtlichen und steuerlichen Begriffen vorliegen dürfte und zB Bewertungsunterschiede zwischen UGB und Einlagenbewertung zu berücksichtigen wären. Im übrigen würde eine (zum beizulegenden Wert angesetzte) Vermögenseinlage zu einem geringeren Wert als die Nennkapitalerhöhung gegen das Verbot der Unterpari-Emission verstoßen.

#### **Anregung zu einer Änderung des § 10 Abs 2:**

Aus dem EuGH-Urteil in der Rs FII Group Litigation, C-446/04 vom 12.12.2006 ergibt sich ziemlich klar, dass die 10%-Grenze und die 1-Jahresfrist in § 10 Abs 2 KStG als Tatbestandsvoraussetzung für die internationale Beteiligungsertragsbefreiung gemeinschaftsrechtswidrig ist - wie das auch der UFS Aussenstelle Linz schon vorher entschieden hatte. Das BBG 2007 wäre eine gute Gelegenheit, die Gemeinschaftsrechtswidrigkeit zu beseitigen und die genannten Tatbestandsvoraussetzungen auch im Gesetz zu streichen.

#### **Zu Z 6 (§ 12 Abs 1 KStG):**

Mit der geplanten Bestimmung soll laut EB zum Ministerialentwurf das Erkenntnis des VwGH vom 19.12.2006, 2004/15/0122, korrigiert und damit erreicht werden, dass die **Fremdfinanzierung von Ausschüttungen (Einkommensverwendungen)** auf Ebene von Körperschaften gleich der Fremdfinanzierung von Entnahmen bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften behandelt wird und daher die Kosten der Fremdfinanzierung keine Betriebsausgaben darstellen. Es handelt sich auch bei dieser geplanten Änderung um einen rechtspolitisch äußerst problematischen und

verfassungsrechtlich bedenklichen Eingriff in von der Judikatur bestätigte Grundsätze des Körperschaftssteuerrechts, der in Zukunft ebenfalls zu erheblicher Rechtsunsicherheit und zu zahlreichen Rechtsstreitigkeiten führen wird

Der Gesetzesvorschlag wird daher von der KWT vehement abgelehnt, wobei im Einzelnen folgende Gründe anzuführen sind:

#### 1. Rechtsformneutralität:

Der in den EB angeführten Begründung, durch die Nichtabzugsfähigkeit der Fremdfinanzierungskosten für die Einkommensverwendung von Körperschaften (vor allem Ausschüttungen) solle eine Gleichbehandlung mit Einzelunternehmen und Personengesellschaften hergestellt werden, kann nicht gefolgt werden. Denn zwischen Kapitalgesellschaften und Personengesellschaften bzw Einzelunternehmen bestehen gerade in steuerlicher Hinsicht, aber auch nach Gesellschaftsrecht entscheidende Unterschiede:

Bei Kapitalgesellschaften gilt steuerlich – im Gegensatz zur Durchgriffsbesteuerung bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften - das Trennungsprinzip, die Kapitalgesellschaft ist ein eigenes, vom Gesellschafter getrenntes Steuersubjekt. Die Schnittstelle zwischen Gesellschaft und Gesellschafter sind Einlagen und Ausschüttungen. Diese unterliegen strengen gesellschaftsrechtlichen Regelungen im Rahmen der Kapitalerhaltungsvorschriften. Ausgeschüttet werden dürfen nur (versteuerte) Gewinne. Die Entnahmemöglichkeiten aus Personengesellschaften und Einzelunternehmen hingegen sind nur betriebswirtschaftlich bzw durch die vorhandenen Finanzierungsmöglichkeiten (Liquidität) des Unternehmens beschränkt.

Aufgrund der unterschiedlichen Gewinnentnahmemöglichkeiten bzw -vorschriften werden Kapitalgesellschaften durch die vorgeschlagene Änderung wesentlich schlechter gestellt. Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften sind laufende Entnahmen möglich, dh die Entnahmen können der aktuell vorhandenen Liquidität der Gesellschaft bzw des Einzelunternehmens angepasst werden. Ist keine Liquidität vorhanden, kann auf die Entnahmen verzichtet und diese später nachgeholt werden. So kann durch Fraktionierung der Entnahmen erreicht werden, dass für Entnahmen keinerlei Fremdfinanzierung notwendig ist. Im Gegensatz dazu kommt es bei Kapitalgesellschaften aufgrund des Trennungsprinzips und der zwingenden gesellschaftsrechtlichen Vorschriften idR nur einmal im Jahr zu einer Gewinnausschüttungsmöglichkeit. Es hängt dabei sehr von den Zufälligkeiten des Geschäftsbetriebes ab, ob zum Zeitpunkt der Auszahlung einer Gewinnausschüttung die erforderliche Liquidität vorhanden ist. Überdies ist es sachlich nicht zu rechtfertigen, bei Unternehmen, die zwar hohe Gewinne erzielen und ein hohes Eigenkapital aufweisen, bei denen jedoch eine hohe Kapitalbindung im Anlagevermögen, Vorratsvermögen oder in den Kundenforderungen gegeben ist, eine mit Bankkredit finanzierte Gewinnausschüttung mit der Nichtabzugsfähigkeit der Fremdfinanzierungskosten zu sanktionieren - im Vergleich zu Unternehmen, die über eine geringe Kapitalbindung in Sachvermögen und Forderungen, aber einen hohen, betriebswirtschaftlich aber möglicherweise nicht benötigten Bestand an liquiden Mitteln verfügen. Eine Differenzierung, die Steuerfolgen an vom Steuerpflichtigen nicht oder nur

beschränkt beeinflussbare Faktoren anknüpft, wirft überdies die Frage nach der verfassungsrechtlichen Zulässigkeit einer solchen Regelung im Hinblick auf den Gleichheitsgrundsatz auf.

## 2. Gleichstellung Einzelunternehmen/Personengesellschaften mit Kapitalgesellschaften:

Die mit der vorgeschlagenen Gesetzesänderung bezweckte Gleichstellung von Einzelunternehmen bzw Personengesellschaften mit Kapitalgesellschaften ist uE weder notwendig noch gerechtfertigt. Aufgrund der unternehmensrechtlich jederzeit möglichen Entnahmen aus Einzelunternehmen und Personengesellschaften ist es wichtig, eine Abgrenzung zwischen betrieblicher und privater Sphäre des Einzelunternehmers bzw Mitunternehmers vorzunehmen. Durch Entnahmen kann es bei Personenunternehmen nämlich dazu kommen, dass Aufwendungen der privaten Sphäre durch in der betrieblichen Sphäre aufgenommene Kredite finanziert werden. Die so in die Privatsphäre gelangten Mittel sind aufgrund der Regelung des § 4 Abs 1 zweiter Satz EStG nicht mit Einkommensteuer (bzw KEST – wie im Falle von Gewinnausschüttungen) belastet. In diesen Fällen kann eine Versagung des Fremdkapitalzinsenabzugs argumentiert werden.

Da aber bei Kapitalgesellschaften aufgrund des Trennungsprinzip kein Nebeneinander von betrieblicher Sphäre der Gesellschaft und privater Sphäre des Gesellschafters besteht, werden bei Kapitalgesellschaften über Gewinnausschüttungen die mit dem vom Gesellschafter zur Verfügung gestellten Kapital erwirtschafteten Gewinne (nach Abzug von KöSt und KEST) an den Gesellschafter als „Entgelt“ für die Zurverfügungstellung des Kapitals ausbezahlt.

Sollte es dennoch zu einer Vermischung der betrieblichen Sphäre der Gesellschaft mit der privaten Sphäre des Gesellschafters kommen, indem etwa die Gesellschaft Aufwendungen des Gesellschafters trägt oder diesem unangemessen hohe Vergütungen bezahlt, so gibt es dafür als Korrektiv das Institut der verdeckten Gewinnausschüttung. Im Sinne der Fiktionstheorie wird in diesen Fällen unterstellt, dass für die jeweiligen Leistungsbeziehungen ein angemessenes Entgelt entrichtet worden wäre, zB dass der Gesellschafter Miete für eine Wohnung oder Zinsen für ein Darlehen bezahlt hätte oder dass er Ausgaben selbst getragen hätte (und im zweiten Schritt wird die Ausschüttung dieser Beträge angenommen). Dies führt entweder zu höheren Einnahmen oder geringeren Ausgaben der Körperschaft, die zu versteuern sind und damit zur betrieblichen Sphäre gehören. Im Falle einer Fremdfinanzierung dieser Beträge dafür einen Fremdkapitalzinsenabzug zu versagen, wäre ungerechtfertigt, denn diesfalls käme es zu einer zweifachen Nichtabzugsfähigkeit – beim Gesellschafter und bei der Gesellschaft. Dies kann jedoch nicht im Sinne des Gesetzes sein und widerspricht dem objektiven Nettoprinzip. Es soll ja der Zustand hergestellt werden, der bei angemessener Vergütung einträte.

Hier ist auch Kritik an der Entscheidung des VwGH vom 16.12.2006 anzubringen, da es für die Abzugsfähigkeit von Zinsenaufwand uE nicht darauf ankommen kann, ob Gewinne oder Einlagen ausgezahlt werden, in beiden Fällen wird Eigenkapital ausgezahlt und durch Fremdkapital ersetzt. Dies steht aber in der unternehmerischen Freiheit der Gesellschafter bzw der Geschäftsführer, die selbst entscheiden können, wie ihre Gesellschaft finanziert sein soll. Würde dies nicht anerkannt, würde **jede** Kapitalherabsetzung zur Nichtabzugsfähigkeit von Fremdkapitalzinsen führen, denn die



für den weiteren Betrieb des Unternehmens nötigen Mittel würden über Fremd- statt Eigenkapital zugeführt. Der betriebswirtschaftlich begründbare Leverage-Effekt könnte nur ausgenutzt werden, wenn von Anfang an mit Fremdkapital gearbeitet wird. Sobald Eigenkapital vorhanden ist, könnte dieses nie mehr rückgeführt werden, wenn die cash flows aus der operativen Tätigkeit wieder ins Vermögen der Gesellschaft reinvestiert werden. Kaum ein Gesellschafter wäre bereit, in seine Gesellschaft mehr als das Mindestkapital als Eigenkapital zu investieren. Dies zeigt aber die Unrichtigkeit der geplanten Regelung bzw der Ansicht, Fremdkapitalzinsen wären nicht betrieblich veranlasst.

### 3. Betriebswirtschaftliche Sinnhaftigkeit:

Durch die Nichtabzugsfähigkeit der Zinsen für fremdfinanzierte Gewinnausschüttungen werden Unternehmen teilweise zu unwirtschaftlichen Entscheidungen gezwungen (könnten aber mit dieser unwirtschaftlichen Vorgangsweise das Abzugsverbot wohl ins Leere gehen lassen). Dies wäre etwa dann der Fall, wenn für bevorstehende Gewinnausschüttungen Bankguthaben mit nur geringer Verzinsung angespart werden, anstatt diese Liquidität bis zur tatsächlichen Gewinnausschüttung zum Abbau wesentlich höher verzinsten Bankschulden (die zB zur Finanzierung betrieblicher Investitionen aufgenommen wurden) zu verwenden. Die Fremdkapitalzinsen für den zwecks betrieblicher Investitionen aufgenommenen Kredit sind jedenfalls unzweifelhaft abzugsfähig, infolge der Zinsspanne zwischen Soll- und Habenzinsen kommt es aber durch das Weiterlaufen des Kredits (bei gleichzeitigem Ansparen eines Bankguthabens) zu einem zusätzlichen Finanzierungsaufwand für Gesellschaft (der dann steuerlich wohl absetzbar ist) bis zur Auszahlung der Gewinnausschüttung.

Würde demgegenüber die eingehende Liquidität in betriebswirtschaftlich sinnvoller Weise zum Abbau der (eindeutig betrieblich veranlassten und höher verzinsten) Bankverbindlichkeiten verwendet werden, wären die Fremdkapitalkosten aus dem späteren Anstieg der Bankverbindlichkeiten infolge der Auszahlung der Gewinnausschüttung steuerlich nicht abzugsfähig. Derjenige, der betriebswirtschaftlich richtig handelt, wird somit steuerlich bestraft.

### 4. Eigenfinanzierung von Gewinnausschüttungen:

Wie schon *Beiser* (zB ÖStZ 2002, 97) festgestellt hat, sind Gewinnausschüttungen immer eigenfinanziert. Eine Gewinnausschüttung reduziert in ihrem Nominalbetrag das Eigenkapital, weshalb es auch erforderlich ist, dass ein Bilanzgewinn vorhanden ist. Dieser Bilanzgewinn bedeutet, dass eben keine Fremdfinanzierung vorliegen kann. Wird nun unterstellt, dass bei Fremdkapitalaufnahme wegen mangelnder Liquidität des Unternehmens eine Fremdfinanzierung der Ausschüttung vorliegt, so wird hierbei übersehen, dass die für die Ausschüttung erforderlichen Eigenmittel im Unternehmen jedenfalls vorhanden sind. Es ist lediglich eine Frage, in welcher Form diese Mittel dem Unternehmen dienen. Sind sie im Anlagevermögen oder im Working Capital gebunden, ändert dies nichts daran, dass Eigenmittel in ausreichendem Umfang vorhanden sind.

Die Anknüpfung der betrieblichen Veranlassung von Fremdkapitalaufwand an die Verwendung der durch die Fremdkapitalaufnahme erlangten Mittel stammt aus dem Einkommensteuerbereich, wo

diese Anknüpfung durch die bereits erwähnte unbeschränkte Entnahmemöglichkeit und die mögliche Vermischung von betrieblicher und privater Sphäre Unterscheidungskraft besitzt. Bei Körperschaften mit der Besteuerung nach dem Trennungsprinzip und der beschränkten Gewinnausschüttungsmöglichkeit ist sie hingegen fehl am Platz.

Dividendenzahlungen werden deshalb fremdfinanziert, damit das durch Eigenkapital finanzierte Vermögen (vor allem Anlagevermögen) nicht in betrieblich schädlicher Weise liquidiert werden muss, um den gesetzlichen Anspruch der Gesellschafter auf ihren Gewinnanteil befriedigen zu können. Insofern liegt letztlich auch hier eine betriebliche Veranlassung vor, nämlich die Intention, das betriebsnotwendige Vermögen weiterhin für die betriebliche Nutzung zu erhalten. Jede Form der Finanzierung ist daher letztlich auf das bestehende Vermögen zu beziehen und nicht auf die im Wege einer Gewinnausschüttung abfließenden Geldmittel.

An dieser Stelle darf auch daran erinnert werden, dass Gewinnausschüttungen idR aus dem Bilanzgewinn geleistet werden, der bereits mit Körperschaftsteuer besteuert wurde. Bei der Ausschüttung werden zusätzlich noch 25 % KEST abgezogen, sodass die Gesamtsteuerbelastung bei 43,75 % des Gewinnes liegt. Wird nun zusätzlich die Abzugsfähigkeit der Fremdkapitalkosten für diese Gewinnausschüttung versagt, kommt es de facto zu einer weiteren Steuerbelastung auf die bereits versteuerten Gewinne. Wird die Abzugsfähigkeit – was in der Praxis in vielen Fällen zu befürchten ist – über einen längeren Zeitraum verwehrt, so kann sich daraus eine erhebliche zusätzliche Steuerbelastung ergeben.

#### 5. Finanzierungsfreiheit:

Aus dem Zivil- und Gesellschaftsrecht ergibt sich, dass der Gesellschafter grundsätzlich in der Wahl der Kapitalausstattung seiner Gesellschaft völlig frei ist. Dieser Grundsatz der Finanzierungsfreiheit ist auch in der steuerrechtlichen Judikatur anerkannt. Zusätzlich ist auch die Gesellschaft in der Wahl der Finanzierung völlig frei, solange die kaufmännischen und unternehmensrechtlichen Grenzen gewahrt bleiben (VwGH 28.4.1981, 14/3630/80; 12.5.1981, 81/14/0008; 30.6.1981, 81/14/0011; 11.8.1993, 91/13/0005).

Da eine Gewinnausschüttung stets nur dann zulässig ist, wenn ausreichend ausschüttungsfähiges Eigenkapital (= Bilanzgewinn) vorhanden ist, kann diesfalls niemals Fremdkapital der Ausschüttung zugeordnet werden. Vielmehr muss es einem Unternehmer frei stehen, vorhandenes Fremdkapital aus den finanziellen Überschüssen des Betriebes zu tilgen bzw diese wiederum in den Betrieb zu investieren und dennoch Ausschüttungen vorzunehmen, wenn die Gewinnsituation dies zulässt.

Im übrigen ist darauf hinzuweisen, dass jede Gewinnausschüttung, also auch die aus Liquiditätsüberschüssen (Bankguthaben) finanzierte Gewinnausschüttung - ebenso wie auch eine durch Aufnahme eines Bankkredites finanzierte Gewinnausschüttung – zu einer Verminderung des betrieblichen Finanzergebnisses und damit zu einer Verminderung des steuerpflichtigen Ergebnisses führt. Im ersten Fall entsteht die Ergebnisminderung durch den Wegfall von Zinsenerträgen (infolge Verbrauch des Bankguthabens für die Gewinnausschüttung), im zweiten Fall entsteht die Gewinnminderung durch den Zinsaufwand, der für den zur Finanzierung der

Gewinnausschüttung aufgenommenen Bankkredit anfällt. Da nur im zweiten Fall negative steuerliche Konsequenzen eintreten, wird letztlich Gleiches ungleich behandelt. Eine steuerliche Nichtabsetzbarkeit der gewinnausschüttungsbedingten Finanzierungskosten führt daher letztlich im Ergebnis zu einer Besteuerung von fiktiven Kapitalerträgen!!

Besonders drastisch zeigen sich die Auswirkungen der geplanten Neuregelung bei **Ausschüttungen im Konzern**: Die Tochtergesellschaft finanziert ihre Gewinnausschüttung mit einem Bankkredit, dessen Zinsen in der Folge steuerlich nicht absetzbar sind. Die Muttergesellschaft gibt die Liquidität aus der Ausschüttung (zB im Rahmen eines konzerninternen Cash-Poolings) wieder an die Tochter als Darlehen zurück. Die Tochter deckt damit den für die Ausschüttung aufgenommenen Bankkredit wieder ab. Die Zinsen, die sie dafür an die Mutter bezahlt, bleiben weiterhin steuerlich nicht absetzbar; die Mutter muss die an sie bezahlten Zinserträge aber voll versteuern. Aus der Sicht des Konzerns hat sich in der Finanzierung nicht verändert, außer eine Verschiebung von Eigen- und Fremdkapital zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft; trotzdem resultiert daraus im Fall der Umsetzung des geplanten Abzugsverbots ein erhöhter Steueraufwand. Im Zusammenhang mit der Gruppenbesteuerung, bei der ausschüttende und empfangende Gesellschaft ihre Zinsergebnisse steuerlich ausgleichen können, wirkt dieses Ergebnis noch absurder.

#### 6. Verfassungswidrigkeit der geplanten Regelung:

Ergänzend zu den schon bisher angeführten verfassungsrechtlichen Bedenken ist noch Folgendes festzuhalten:

##### a) Nettoprinzip:

Im Hinblick auf die Finanzierungsfreiheit der Unternehmen und die Tatsache, dass Gewinnausschüttungen jedenfalls eigenfinanziert sind, dafür das sonstige Vermögen der Kapitalgesellschaft fremdfinanziert wird, widerspricht die Versagung des Finanzierungsaufwands dem objektiven Nettoprinzip (= steuerliche Abzugsfähigkeit der mit dem Betrieb zusammenhängenden Aufwendungen). Dieses wiederum ist Ausfluss des Leistungsfähigkeitsprinzips, nach dem eine Besteuerung nur nach Maßgabe der Leistungsfähigkeit des Steuerpflichtigen zulässig ist. Dieses ist, wie *Lang* (FJ 1996, 125ff) gezeigt hat, ein Ausfluss des Gleichheitsgrundsatzes. Eine Regelung, die nun das objektive Nettoprinzip verlässt und somit auch den Gleichheitsgrundsatz durchbricht, erfordert eine sachliche Rechtfertigung. Eine solche ist nicht ersichtlich.

Aufgrund der Finanzierungsfreiheit des Gesellschafters ist jede Fremdkapitalaufnahme in einer nicht gerade Liebhaberei betreibenden Körperschaft betriebsbedingt.

##### b) Legalitätsprinzip:

Art 18 Abs 1 B-VG normiert, dass die gesamte staatliche Verwaltung nur aufgrund der Gesetze ausgeübt werden darf. Durch die im Ministerialentwurf vorgesehene Formulierung, dass

Fremdkapitalzinsen im Zusammenhang mit Einkommensverwendungen im Sinne des § 8 Abs 2 KStG nicht abzugsfähig sein sollen, wird wieder ein hochgradig unbestimmter Begriff in das Gesetz eingeführt. Es ist völlig unklar, wann ein Zusammenhang zwischen Fremdfinanzierungskosten und Einkommensverwendung vorliegt. Jeder Steuertatbestand muss so hinreichend bestimmt sein, dass der Steuerpflichtige die Folgen seines Verhaltens abschätzen kann. Dies ist bei Verwendung derart unbestimmter Begriffe wie „im Zusammenhang mit der Einkommensverwendung“ nicht der Fall, insbesondere, da über die Grundlagen des Zusammenhangs – nämlich die Freiheit der Finanzierung – offenbar völlig unterschiedliche Auffassungen vertreten werden (vgl in diesem Zusammenhang auch VwGH 20.10.1999, 94/13/0027, wonach grundsätzlich davon auszugehen ist, dass ein Kaufmann im Bewusstsein, dass er Zinsen für aufgenommenes Fremdkapital nicht als Betriebsausgaben absetzen kann, wenn er das Fremdkapital für einen bestimmten Zweck – im Entscheidungsfall für die Erzielung nicht steuerpflichtiger Einkünfte – verwendet, bestrebt sein wird, die Fremdmittel vorrangig für andere Zwecke zu verwenden, um die begünstigten Einkünfte mit Eigenmitteln zu finanzieren; ein solches aus steuerlicher Sicht sinnvolles Verhalten kann grundsätzlich unterstellt werden).

Eine allenfalls im Erlassweg ergehende Klarstellung – etwa in Form schematischer Entscheidungsregeln – würde einerseits die verfassungsrechtlich problematische Situation nicht entschärfen, andererseits aber gerade zur Umgehung dieser Grenzen einladen. Der Rechtssicherheit wird dadurch nicht gedient.

#### 7. Wirtschaftspolitische Überlegungen

Die geplante Regelung wird dazu führen, dass Gesellschafter von Kapitalgesellschaften ihre Gesellschaft mit möglichst wenig Eigenkapital ausstatten und den betrieblichen Finanzierungsbedarf überwiegend mit Fremdkapital decken. Dies wird die Eigenkapitalentwicklung der Unternehmen voraussichtlich negativ beeinflussen.

Die geplante Neuregelung belastet in besonderer Hinsicht börsennotierte Gesellschaften, die aus Gründen der Kurs- und Kapitalmarktpflege zur Vollausschüttung verpflichtet sind. Sie wird sich daher auch auf den Kapitalmarkt und seine Attraktivität negativ auswirken.

Da zB weder Deutschland, Niederlande oder Luxemburg eine vergleichbare Regelung vorsehen, ergeben sich auch für den internationalen Standortwettbewerb äußerst nachteilige Konsequenzen.

Aber auch zigtausende KMUs in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften sind von der geplanten Neuregelung insoweit negativ betroffen, als sie in Zukunft im Falle von Gewinnausschüttungen mit Steuer Mehrbelastungen durch steuerlich nicht absetzbare Zinsen rechnen müssen, was insbesondere jene Kapitalgesellschaften treffen wird, die infolge hoher Investitionen und einer hohen Kapitalbindung im Anlage- und Umlaufvermögen (Vorräte, Kundenforderungen) über keine überschüssigen liquiden Mittel verfügen und daher allfällige Gewinnausschüttungen mit Fremdkapital finanzieren müssen. Gerade solche Unternehmen (zB mit einem hohen Investitionsbedarf) hält der Steuergesetzgeber – wie etwa aus den EB zu den geplanten Änderungen im § 10 EStG entnommen werden kann – aber hinsichtlich der Eigenkapitalstärkung

im Bereich des EStG offensichtlich als besonders förderungswürdig, was wohl auf eine klare steuerpolitische Inkonsistenz des Gesetzgebers hinweist.

**Zu Z 7 (§ 21 Abs.2 Z 3):**

Dem Fachsenat für Steuerrecht ist der Zweck dieser gesetzlichen Änderungen nicht klar. Wir ersuchen höflichst um Erläuterung.

**Zu Z 8 (Inkrafttretensvorschriften):**

Sollte – entgegen den Einwendungen der Wirtschaft und der KWT – ein Abzugsverbot für Fremdfinanzierungskosten im Zusammenhang mit Einkommensverwendungen eingeführt werden, sollte diese neue Regelung erstmals für die Veranlagung 2008 bzw für Einkommensverwendungen, die nach dem Inkrafttreten der neuen Bestimmung stattgefunden haben, anzuwenden sein, um verfassungsrechtlich bedenkliche steuerliche Nachteile für jene Steuerpflichtigen, die im Vertrauen auf die Rechtsprechung des VwGH bereits im Jahr 2007 fremdfinanzierte Gewinnausschüttungen durchgeführt haben, auszuschließen.

## Zu Artikel X4 – Änderung des Umgründungssteuergesetzes

### **Zum Inkrafttreten**

Die KWT schlägt vor, im Hinblick auf die Motive für die vorliegenden Änderungen im UmgrStG zumindest bei bestimmten Tatbeständen (zB rückwirkender Anteilswerb bei Spaltungen und Verschmelzungen, grenzüberschreitende Verschmelzungen) das Inkrafttreten mit dem Umgründungstichtag 31.12.2006 festzulegen.

### **„Wegzugsfall“**

Hinsichtlich der geplanten Änderungen im UmgrStG, welche die doppelte steuerliche Wirkung von Wertminderungen im „Wegzugsfall“ verhindern sollen, siehe die Anmerkungen zu § 6 Z 6 EStG. Die dort getroffenen Aussagen gelten sinngemäß auch für das UmgrStG.

### **Zu Z 1 (§ 1 Abs 2):**

Grundsätzlich begrüßt die KWT die neue Regelung der Antragstellung hinsichtlich der aufgeschobenen Besteuerung. Es sollte jedoch diese Regelung dahingehend erweitert werden, dass der Antrag bis zum Eintreten der materiellen Rechtskraft des Körperschaftsteuerbescheides gestellt werden kann. Weiters sollte (allenfalls nur im Erlassweg) klargestellt werden, dass der Antrag auch im Rahmen einer BP nachgeholt werden kann, soweit eine Steuerschuld neu festgesetzt wird.

### **Zu Z 1 lit b (§ 1 Abs 2 letzter Halbsatz):**

Vgl dazu die Anmerkungen zu § 6 Z 6 EStG.

### **Zu Z 3 (§ 5 UmgrStG):**

Beim Fall der Einschränkung des Besteuerungsrechts der Republik Österreich an den Anteilen der übertragenden Körperschaft sollte die Steuerwirksamkeit des Tausches erst an dem dem Verschmelzungstichtag folgenden Tag eintreten. Damit wäre auch eine systematische Gleichstellung mit § 20 Abs 1 UmgrStG gegeben. Andernfalls würden zB Gesellschafter, welche die Anteile nach dem Verschmelzungstichtag erwerben, angesichts der nunmehrigen Rückwirkung auf Gesellschafterebene im Falle der Steuerwirksamkeit des Anteilstausches im vorangegangenen Jahr steuerpflichtig werden.

Im dritten Satz sollte klargestellt werden, dass sich diese Bestimmung nur auf Verschmelzungen iSd vorangehenden Satzes (somit auf grenzüberschreitende Verschmelzungen) bezieht.

### **Zu Z 6 (§ 16 Abs 1 zweiter Satz):**

Es sollte auch im § 16 Abs 1 dritter Satz angemerkt werden, dass dieser nur greift, wenn das **Besteuerungsrecht der Republik Österreich** untergeht. Bei der Einbringung von Anteilen an Immobiliengesellschaften (vgl Art 13 Abs 2 DBA Deutschland) bleibt das Besteuerungsrecht zB erhalten. Ebenso sollte die Einbringung von steuerneutralen internationalen Schachtelbeteiligungen gem § 10 Abs 3 KStG nicht unter § 16 Abs 1 dritter Satz fallen, da auch

hier defacto kein Besteuerungsrecht untergeht. Diese Einbringungen wären derzeit vom Wortlaut umfasst.

Es wird darauf hingewiesen, dass § 16 Abs 2 Z 1 zweiter Satz noch immer den Begriff des „Überführens“ enthält.

**Zu Z 6 lit a (§ 16 Abs 1 zweiter Satz):**

Zweiter Teilstrich:

Es sollte analog zur Neuregelung des § 18 Abs 2 letzter Satz eine Regelung geschaffen werden, dass die Steuerschuld anlässlich der Veräußerung oder des Ausscheidens der Anteile bei der ausländischen Gesellschaft nicht mehr entstehen darf, wenn vor diesem Tatbestand die internationale Schachtel bereits verkauft wurde und die stillen Reserven gem § 20 Abs 7 Z 1 bereits versteuert wurden.

**Zu Z 7 lit a (§ 18 Abs 2 Z 1):**

Die KWT regt eine Klarstellung in den EB an, wie iZm der Ausschüttungsfiktion bei teilweiser entgeltlicher Veräußerung vorzugehen ist.

**Zu § 18 Abs 4 Z 1:**

Die KWT regt an, die Wortfolge „... hinsichtlich der bisher nicht steuerbegünstigten ...“ durch die Wortfolge „ ... hinsichtlich der bisher in Österreich steuerhängigen ...“ zu ersetzen.

**Zu § 19 Abs 2 Z 5:**

Mit dem AbgÄG 2005 wurde § 19 Abs 2 Z 5 UmgrStG neu gefasst und dadurch die side-stream-Einbringung ohne Anteilsgewähr durch einbringende Personengesellschaften beseitigt. Zielsetzung war, Äquivalenzverletzungen zu verhindern. Bei kapitalistischen Personengesellschaften können Äquivalenzverletzungen typischerweise nicht vorkommen. Wir regen daher an, durch eine ausdrückliche gesetzliche Regelung die side-stream-Einbringung für kapitalistische Personengesellschaften ohne Anteilsgewähr zu ermöglichen.

**Zu Z 8 (§ 20 Abs 2):**

Neben der Festsetzung der Steuerschuld ist auch die Entstehung der Steuerschuld gem § 16 Abs 1 dritter Satz anschaffungskostenerhöhend.

**Zu Z 9 (§ 21 Z 2):**

Die mit der Neufassung beabsichtigte Übertragung der Doppelverlustverwertungsbestimmungen ist aus der Sicht des § 4 UmgrStG gesetzlich nicht gedeckt. Wir verweisen diesbezüglich auf die bereits zum Wartungserlass 2006 getroffenen Aussagen.

**Zu § 36 und § 37:**

Die zu § 5 angeregten Fristenläufe sollten auch in die §§ 36 und 37 ausdrücklich aufgenommen werden.

Weiters sollte die in § 5 geplante Rückwirkung des Anteilstauschs auch für § 37 normiert werden.

**Zu 9 (§ 36 Abs 1):**

In § 36 sollte so wie in § 5 Abs 2 und § 37 Abs 2 klarstellend ergänzt werden, dass die Fristen gem §§ 30 und 31 EStG nicht neu zu laufen beginnen.



## Zu Artikel X5 – Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1994

### **Zu Z 1 (§ 3a Abs 10 Z 7):**

Nach Meinung des BMF (*BMF-Erlass vom 3.11.2006, BMF-010219/0426-VI/4/200; Wartungserlass 2006 betreffend UStR 2000*) gehören schon bisher Verwaltungsdienstleistungen, für die eine rechtliche oder sachliche Entscheidungsbefugnis kennzeichnend ist, die an Kapitalanlagegesellschaften im Sinne 6 Abs 1 Z 8 lit i UStG 1994 oder an Kapitalanlagegesellschaften im Sinne des Art 13 Teil B lit d Z 6 der 6. EG-RL anderer Mitgliedstaaten erbracht werden, zu den Finanzumsätzen (lt EuGH 21.10.2004, Rs C-8/03, *Banque Bruxelles Lambert SA (BBL)*). Für derartige Leistungen gilt daher das Empfängerortprinzip.

Nunmehr soll das Empfängerortprinzip auch für die Verwaltungsleistungen der Kapitalanlagegesellschaft selbst eingeführt werden. Dies entspricht schon bisher der EG-Rechtslage. Die nach innerstaatlichem Recht für die Empfängerortregelung in Betracht kommenden sonstigen Leistungen sind in § 3a Abs 10 UStG angeführt, wobei § 3a Abs 10 Z 7 UStG auf die in § 6 Abs 1 Z 8 lit. a bis h UStG angeführten Bank- und Finanzumsätze verweist.

Dieser Verweis von § 3a Abs 10 Z 7 UStG auf § 6 Abs 1 Z 8 lit a bis h UStG dürfte unter Berücksichtigung der gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben zu eng sein. Art 9 Abs 2 lit e fünfter TS der 6. Richtlinie nennt als Empfängerortleistungen *Bank- und Finanzumsätze*. Eine Bezugnahme auf die Befreiungsbestimmung in Art 13 Teil B lit d fehlt. Daraus ist einerseits ableitbar, dass auch steuerpflichtige Bankumsätze unter die Empfängerortregelung fallen (vgl Rz 588 UStR), andererseits aber auch nicht in Art 13 Teil B lit d genannte Bank- und Finanzumsätze der Empfängerortregelung unterliegen, womit die typischerweise von Banken oder Finanzinstituten erbrachten Leistungen erfasst werden (siehe auch *Haunold*, Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen, 183).

Die Neuregelung ist daher insgesamt zu begrüßen, allerdings sollte die derzeitige Verweisteknik insgesamt überlegt werden.

### **Zu Z 2 (§ 6 Abs 1 Z 8 lit i):**

Das BMF teilt im oben angeführten Erlass weiters die Ansicht, dass gemäß EuGH 4.5.2006, Rs C-169/04, *Abbey National plc/Inscape Investment Fund*, die Dienstleistungen der administrativen und buchhalterischen Verwaltung der Sondervermögen durch einen Dritten dann unter die Steuerbefreiung fallen, wenn sie ein im Großen und Ganzen eigenständiges Ganzes bilden und für die Verwaltung dieser Sondervermögen spezifisch und wesentlich sind.

Spezifisch sind demnach *neben den Aufgaben der Portfeuilleverwaltung* die administrativen Aufgaben der Organismen für gemeinsame Anlagen selbst, wie sie in Anhang II der geänderten Fassung der Richtlinie 85/611 unter der Überschrift "Administrative Tätigkeiten" aufgeführt sind (zB Rechnungslegungsdienstleistungen, Bewertung von Fondsvermögen, Festsetzung der Ausgabepreise von Fondsanteilen, Überwachung der Einhaltung der Rechtsvorschriften, Beantwortung von Kundenanfragen).

Ziel der Befreiung der Umsätze im Zusammenhang mit der Verwaltung von Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften ist es, die steuerliche Neutralität in Bezug auf die Wahl zwischen unmittelbarer Geldanlage in Wertpapieren und derjenigen zu gewährleisten, die durch Einschaltung von Organismen für gemeinsame Anlagen erfolgt.

Bei der Verwaltung von Sondervermögen kommt es gemäß EuGH 4.5.2006, Rs C-169/04, Abbey National plc/Inscape Investment Fund, weder auf die Person des Leistenden, noch auf die Person des Leistungsempfängers an. Es können daher auch die Leistungen Dritter befreit sein, wenn die Übertragung der Aufgaben nicht gemäß § 3 Abs 3 Investmentfondsgesetz, BGBl Nr 532/1993, oder gemäß § 3 Abs 3 Immobilien-Investmentfondsgesetz, BGBl I Nr 80/2003, erfolgt und die dort angeführten Voraussetzungen nicht erfüllt werden.

Artikel 13 Teil B Buchstabe d der Sechsten Richtlinie lautet:

*„Unbeschadet sonstiger Gemeinschaftsvorschriften befreien die Mitgliedstaaten unter den Bedingungen, die sie zur Gewährleistung einer korrekten und einfachen Anwendung der nachstehenden Befreiungen sowie zur Verhütung von Steuerhinterziehungen, Steuerumgehungen und etwaigen Missbräuchen festsetzen, von der Steuer:*

...

d) *die folgenden Umsätze:*

...

6. *die Verwaltung von durch die Mitgliedstaaten als solche definierten Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften.“*

Hinsichtlich des Umfanges der Befreiung ist der Begriff der „Verwaltung“ von Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften von entscheidender Bedeutung. Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 6 der Sechsten Richtlinie enthält keine Bestimmung dieses Begriffes.

Daher ist die erwähnte Vorschrift nach ihrem Sachzusammenhang sowie nach den Zielsetzungen und der Systematik dieser Richtlinie auszulegen, wobei insbesondere der Normzweck der vorgesehenen Steuerbefreiung zu berücksichtigen ist (vgl in diesem Sinne Urteile vom 18. November 2004 in der Rechtssache C-284/03, Temco Europe, Slg. 2004, I-11237, Randnr. 18, und Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Randnr. 28). Aus Artikel 1 Absatz 2 der Richtlinie 85/611 ergibt sich, dass die Umsätze der OGAW (Wertpapierfonds) darin bestehen, beim Publikum beschaffte Gelder für gemeinsame Rechnung in Wertpapieren anzulegen. Mit den von den Zeichnenden beim Kauf von Anteilen eingezahlten Geldern bilden und verwalten die OGAW für deren Rechnung und gegen Entgelt Portefeuilles, die sich aus Wertpapieren zusammensetzen (Urteil vom 21. Oktober 2004 in der Rechtssache C-8/03, BBL, Slg. 2004, I-10157, Randnr. 42).

Somit fallen unter Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 6 der Sechsten Richtlinie *neben den Aufgaben der Portefeuilleverwaltung die administrativen Aufgaben der Organismen für gemeinsame Anlagen selbst*, wie sie in Anhang II der geänderten Fassung der Richtlinie 85/611 unter der Überschrift „Administrative Tätigkeiten“ aufgeführt sind, bei denen es sich um spezifische

Aufgaben der Organismen für gemeinsame Anlagen handelt (Rdn 64, Urteil 4.5.2006, Rs C-169/04)

Was die Leistungen der administrativen und buchhalterischen Verwaltung der Fonds durch einen außenstehenden Verwalter betrifft, so ist zunächst darauf hinzuweisen, dass die Verwaltung der Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften im Sinne von Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 6 der Sechsten Richtlinie wie bei den in den Nummern 3 und 5 befreiten Umsätzen (vgl Urteil vom 5. Juni 1997 in der Rechtssache C-2/95, SDC, Slg. 1997, I-3017, Randnr. 32) *durch die Art der erbrachten Dienstleistungen und nicht durch den Erbringer oder Empfänger der Leistung definiert wird* (Rdn 66).

Sodann schließt Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 6 der Sechsten Richtlinie seinem Wortlaut nach nicht grundsätzlich aus, dass die Verwaltung von Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften sich in verschiedene Dienstleistungen aufteilen lässt, die dann unter den Begriff „Verwaltung von Sondervermögen durch Kapitalanlagegesellschaften“ im Sinne dieser Bestimmung fallen und in den Genuss der dort vorgesehenen Befreiung gelangen können, auch wenn sie von einem außenstehenden Verwalter erbracht werden (vgl in diesem Sinne in Bezug auf Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 3 der Sechsten Richtlinie Urteil SDC, Randnr. 64, und in Bezug auf Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 5 dieser Richtlinie Urteil vom 13. Dezember 2001 in der Rechtssache C-235/00, CSC Financial Services, Slg. 2001, I-10237, Randnr. 23) [Rdn 67].

Daher ergibt sich aus dem Grundsatz der steuerlichen Neutralität, dass die Wirtschaftsteilnehmer in der Lage sein müssen, das Organisationsmodell zu wählen, das ihnen, rein wirtschaftlich betrachtet, am besten zusagt, ohne Gefahr zu laufen, dass ihre Umsätze von der in Artikel 13 Teil B Buchstabe d Nummer 6 der Sechsten Richtlinie vorgesehenen Befreiung ausgeschlossen werden.

Nach § 6 Abs 1 Z 8 lit i UStG soll nunmehr steuerfrei sein:

*„die Verwaltung von Sondervermögen nach dem Investmentfondsgesetz, BGBl. Nr. 532/1993, und dem Immobilien-Investmentfondsgesetz, BGBl. I Nr. 80/2003, durch Kapitalanlagegesellschaften sowie von Beteiligungen im Rahmen des Kapitalfinanzierungsgeschäftes (§ 1 Abs. 1 Z 15 des Bankwesengesetzes, BGBl. Nr. 532/1993) durch Unternehmer, die eine Konzession für dieses Geschäft besitzen, sowie die Verwaltung von durch die anderen Mitgliedstaaten als solche definierten Sondervermögen“*

Diese Gesetzesformulierung widerspricht den EG-rechtlichen Vorgaben, dass die Steuerfreiheit der Verwaltung von Sondervermögen weder von der Person des Leistenden, noch von der Person des Leistungsempfängers abhängt (was offenbar bei der Verwaltung von durch die anderen Mitgliedstaaten als solche definierten Sondervermögen möglich sein soll, nicht aber bei inländischen Fondsvermögen und damit unterschiedliche Voraussetzungen für die Steuerbefreiung von Verwaltungsleistungen für inländische und ausländische Sondervermögen definiert).

## Zu Artikel X6 – Änderung des Gebührengesetzes 1957

### **Zu § 33 TP 5 GebG (Bestandverträge):**

Die KWT regt an, in der vorliegenden Novelle auch die im Regierungsprogramm vorgesehene Abschaffung der „Vertragsgebühren für Wohn-/Mietverträge“ umzusetzen.

Weiter sollte im Hinblick auf das VwGH-Erk 7.9.2006, 2006/16/0054, eine eindeutige Befreiungsbestimmung für Softwareverträge geschaffen werden.

## Zu Artikel X9 – Änderung des Normverbrauchsabgabegesetzes

### **Zu Z 1 und Z 2 iVm Z 7:**

Die Einbeziehung von Vorfühkraftfahrzeugen in die Steuerpflicht (bei gleichzeitiger Steuerbefreiung) bringt einerseits einen unnötigen Verwaltungsaufwand im Fahrzeughandel mit sich und führt andererseits zu Haftungsproblemen aus Sicht der sogenannten "A-Händler" gegenüber deren Subhändler:

Mittlerweile ist es im Fahrzeughandel üblich, dass nur sogenannte "A-Händler" beim Importeur bzw Hersteller PKW bestellen und beziehen. Die Subhändler des jeweiligen A-Händlers verkaufen Kraftfahrzeuge idR nur auf Provisionsbasis. Nur Vorfühkraftfahrzeuge bzw Fahrzeuge zur kurzfristigen Vermietung, zB sogenannte Werkstättenersatzfahrzeuge bei angeschlossener Fachwerkstätte, die Kunden zur vorübergehenden Nutzung (kurzfristige Vermietung) zur Verfügung gestellt werden, befinden sich im Eigentum der Subhändler, dh werden durch den A-Händler an den Subhändler geliefert und in Rechnung gestellt. Importeur und A-Händler sind idR informiert, dass es sich um einen Vorfühswagen handelt, da für den Vorfühzweck auch entsprechende Rabatte eingeräumt werden. Derzeit ist dieser Vorgang nicht von der Normverbrauchsabgabe erfasst, sondern es entsteht erst bei (nicht nur vorübergehender) Nutzungsänderung die Steuerpflicht.

Durch die beabsichtigte Änderung durch das BBG 2007 soll nun dieser Vorgang steuerpflichtig werden (Z 1 und 2). Dafür kann vom Subhändler eine Vergütung der NOVA nach § 12 NOVAG beantragt werden. Die EB führen hierzu aus wie folgt:

- Änderung des Normverbrauchsabgabegesetzes
- Z 1 und 2 (§ 1 Z 1 und 2 NoVAG 1991):  
Auf Grund der Beseitigung der gewerblichen Vermietung als Tatbestand und der Herausnahme der Lieferung von Vorfühkraftfahrzeugen als nicht steuerbarer Vorgang ist sowohl **die Lieferung an einen anderen Unternehmer zur gewerblichen Vermietung als auch die Verwendung als Vorfühkraftfahrzeug steuerbar.**
- Z 7 (§ 3 Z 3 NoVAG 1991):  
In den Kreis der befreiten Fahrzeuge werden nunmehr auch Vorfühkraftfahrzeuge einbezogen. **Mit der Widmung als Vorfühkraftfahrzeug entstehen die Steuerschuld und gleichzeitig**

**der Anspruch auf Vergütung in gleicher Höhe.** Die Aufzählung der befreiten Fahrzeuge wird zum Zweck der Erhöhung der Übersichtlichkeit in Teilstriche gegliedert.

In der Praxis bedeutet dies, dass für jeden Vorführwagen (gilt auch für jedes Kundenersatzfahrzeug bei angeschlossenem Werkstättenbetrieb) vorerst die NOVA zu erklären und abzuführen ist und vom untergeordneten Händler, der diesen PKW dann anmeldet und für Vorführzwecke (oder als Kundenersatzfahrzeug) verwendet, wieder die Vergütung "in gleicher Höhe" beantragt werden muss. Dies führt zu einem erhöhten Verwaltungsaufwand sowohl auf Seiten der Finanzverwaltung als auch bei den Händlern und auch zu vermeidbaren Kosten der Zwischenfinanzierung.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass die monatliche NOVA-Erklärung (Formular NOVA 1), obwohl die Abgabe grundsätzlich eine Selbstbemessungsabgabe ist, nach wie vor nicht mittels FinanzOnline übermittelt werden kann, obwohl alle Fahrzeughändler gezwungen sind, die Umsatzsteuervoranmeldung elektronisch einzureichen!

Vermeint nun der A-Händler von der Erleichterungsregel des Punktes 12.2 des Durchführungserlasses zum NOVAG (AÖF 1992/156) Gebrauch machen zu können (Punkt 12.2.8: *wenn im Falle der Erfüllung eines abgaberechtlichen Tatbestandes nach § 1 Z 3 NoVAG gleichzeitig ein Vergütungstatbestand verwirklicht wird, bestehen aus **verfahrensökonomischen Gründen** keine Bedenken, wenn von der Entrichtung der Abgabe Abstand genommen wird..*) und daher auf die Inrechnungstellung und Abfuhr der NOVA bei Lieferung eines Vorführwagens an den Subhändler verzichtet, ist er uE im Irrtum, da es sich beim Subhändler um eine andere Person (Steuerpflichtigen) handelt und die Erleichterung daher gar nicht anwendbar ist.

Aber selbst wenn man vermeint, diese Erleichterung sei anwendbar, würde sich der A-Händler nunmehr der Gefahr aussetzen, für den Subhändler betreffend Nova zu haften, wenn es sich beispielsweise anlässlich einer späteren Betriebsprüfung herausstellen würde, dass der Vorführcharakter beim Subhändler gar nicht gegeben war. Diese Rechtsfolge ist sehr bedenklich und führt daher zu einer nicht vertretbaren Belastung des Fahrzeughandels.

## **Zu Artikel X10 – Änderung der Bundesabgabenordnung**

### **Zu Z 1 (§ 158 Abs 4a BAO):**

Bereits jetzt sind die Abgabenbehörden (nach hA auch die Finanzämter) zur jederzeitigen Abfrage des Zentralen Melderegisters gem § 158 Abs 4 BAO befugt. Der in Absatz 4a neu eingeführten automatisierten Übermittlung müssen jedoch folgende Bedenken entgegengehalten werden:

Die automatisierte Übermittlung der Grundmeldedaten hat gem § 158 Abs 4a BAO idF des Ministerialentwurfes an das BMF zu erfolgen. Nun werden die Grunddaten der Abgabepflichtigen – so auch deren Wohnsitz und/oder Betriebsstätte – im Rahmen der FinanzOnline-Plattform evidenziert und (gegebenenfalls durch einen Parteieneintrag bewirkt) laufend aktualisiert. Wenn daher die Meldung einer Stammdatenveränderungen an das BMF ergeht, so hat daraufhin nicht nur eine „elektronische Eingabe“ in FinanzOnline zu erfolgen, sondern auch das bisher zuständige Finanzamt zwecks Löschung der bisherigen Steuernummer und Abgabe des physischen Veranlagungsaktes verständigt zu werden. Unter Einem ist das nunmehr zuständige Finanzamt zwecks Ausstellung einer neuen Steuernummer und Entgegennahme des Steueraktes in Kenntnis zu setzen. Daher ist durch die Mitteilung an die sachlich unzuständige Oberbehörde, anstatt gleich direkt an das sachlich zuständige (Wegzugs- und/oder Zuzugs-)Finanzamt ein verwaltungsmäßiger Mehraufwand für das BMF als mitteilungsempfangende Behörde die Folge, welcher weder unabdingbar notwendig noch sonst sachlich angezeigt erscheint.

Aufgrund der derzeit fehlenden Verknüpfbarkeit mit der Sozialversicherungsnummer sind Fälle denkbar, in denen es aufgrund einer Nachnamens- oder sogar Vor- und Nachnamensgleichheit zu Verwechslungen, insbesondere im familiären Bereich kommen kann und sodann die Richtigstellung der Adressänderung einen erneuten Aufwand verursacht. Denn im Zentralen Melderegister werde im Bereich der Identitätsdaten keine Sozialversicherungsnummern geführt. Im FinanzOnline ist zwar bei jedem Steuerpflichtigen im Bereich der Grunddaten neben der Steuernummer auch die Sozialversicherungsnummer ausgewiesen; dort fehlt allerdings wieder (naheliegenderweise) die ZMR-Zahl der in Österreich steuerpflichtigen Personen.

Aus datenschutzrechtlicher Sicht ist abschließend festzuhalten, dass auf Grundlage des neu eingeführten § 158 Abs 4a BAO automatisiert, somit spontan und unaufgefordert (!), Personenstammdaten an eine sachlich unzuständige Behörde mit den vorstehend aufgezeigten technisch-praktischen Problemen auf eine im Gesetz (§ 158 Abs 4a BAO) nicht einmal ansatzweise dargestellte Art und Weise übermittelt werden sollen. Und zwar in einem Umfang („Änderungen im ZMR“), welcher keinesfalls durchwegs zu einem geänderten Bescheidadressaten führt (zB Änderung des Namens des Unterkunftgebers).

### **Zu Z 2 (§ 214 Abs 1 BAO):**

Wenngleich die gegenständliche Änderung aus Sicht der Finanzverwaltung durchaus nachvollziehbar ist, sollte in den Erläuterungen nicht allzu eindrücklich eine beidseitige „win-win-Situation“ proklamiert werden, wonach der Grundsatz der Verrechnung mit der ältesten

Abgabenschuld auch für den Abgabenschuldner ein „Nachteil“ wäre, da dies nur mit „weiteren Kosten“ für ihn verbunden sein könne.

### **Zu Z 3 (§ 229a BAO):**

Diese neu eingefügte Norm betreffend eine „Rückstandsbescheinigung“ ist schlichtweg redundant.

Dies zumal durch einen Abrechnungsbescheid gem § 216 BAO bzw einen taggenauen FinanzOnline-Ausdruck des Abgabekontos das gleiche Ziel mit bereits vorhandenen rechtlichen und/oder tatsächlichen Mitteln erreicht werden kann.

Bei richtiger Handhabung des § 216 zweiter Halbsatz BAO, kann nämlich per Abrechnungsbescheid darüber befunden werden, *„ob und inwieweit eine Zahlungsverpflichtung durch Erfüllung eines bestimmten Tilgungstatbestandes erloschen ist“*. Somit kann aufgrund eines entsprechend formulierten Antrages per Abrechnungsbescheid ohne weiteres darüber abgesprochen werden, ob alle Abgabenschuldigkeiten beglichen wurden und somit kein Abgabenrückstand (mehr) aushaftet.

Auch das Antragsrecht des § 229a BAO – als Gegenpol zur amtswegigen Erlassung einer Rückstandsbescheinigung gem § 229 BAO – vermag keine taugliche Grundlage zur Einführung der gegenständlichen Norm zu liefern, da besagter § 216 BAO seit jeher explizit und exklusiv per Parteienantrag effektuiert wird.

Im Übrigen ist eine derartige Rückstandsbescheinigung auf Antrag, wie im begutachtungsgegenständlichen § 229a BAO vorgesehen, auch im Gegensatz zu dem in den Erläuterungen vermittelten Eindruck, in keiner Weise aus den §§ 72 Abs 2 Z 2 iVm 68 Abs 1 Z 6 BundesvergabeG 2006 zwingend abzuleiten. Vielmehr erwähnt § 72 Abs 2 Z 2 leg cit explizit die *„letztgültige Lastschriftanzeige der zuständigen Finanzbehörde“* (!) als tauglichen Nachweis der allgemeinen beruflichen Zuverlässigkeit. Dieser somit durch einen simplen FinanzOnline-Ausdruck zu bewerkstelligende Nachweis könnte bereits jetzt durch einen gesonderten Abrechnungsbescheid in bestimmten Fällen „überbeglaubigt“ werden.

Die Einführung einer „Rückstandsbescheinigung auf Antrag“ (auf dem sogar ausgesetzte Beträge gem § 212a BAO fehlen) ist und bleibt jedoch wie eingangs erwähnt schlichtweg redundant, aber auch unzulänglich: Zur Beurteilung abgabenrechtlicher Belastungen ist das vorgesehene Instrument schon deshalb zu eng gefasst, weil alle Steuerschuldigkeiten, die (noch) nicht vollstreckbar sind, darin keine Berücksichtigung finden können. Das gilt zumal für gestundete oder ausgesetzte Abgabenschulden, ja sogar bei fristgerechter Antragstellung in dieser Hinsicht.

## **Zu Artikel X11 – Änderung des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes**

### **Zu Z 3 (§ 8 Abs 1 lit a):**

Die fällige, nunmehr erfolgte Beseitigung des redaktionellen Versehens an diesem Ort wird sehr begrüßt.

## **Zu Artikel X12 – Änderung des EG – Amtshilfegesetzes – EG AHG**

Abgesehen von den (auch) an anderen Orten vorgefundenen dynamischen Verweisungen, darf zu jener im EG-AHG folgendes festgehalten werden:

§ 1 Abs 1 EG-AHG verweist – entgegen den anderen auf Bundesrecht verweisenden Bestimmungen – nunmehr auf eine Richtlinie „in der jeweils geltenden Fassung“. Die diesbezügliche Berechtigung (bzw Sinnhaftigkeit) ist zu hinterfragen.

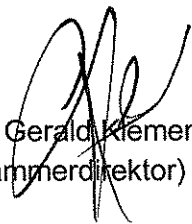
- Sollte die Richtlinie geändert werden, müsste eine entsprechende Umsetzung der Richtlinie durch den nationalen Gesetzgeber erfolgen.
- Die dynamische Verweisung bewirkt mE nicht, dass die jeweils geltende Fassung der Richtlinie in das Nationalrecht einfließt (siehe allerdings VfSlg 16.999/2003, Bindung an das Determinierungsgebot auch bei Verweisungen des innerstaatlichen Gesetzgebers auf Normen des Gemeinschaftsrechts).
- Ich meine aber auch, dass solcherart keine funktionelle oder organisatorisch gemischte Rechtsquelle zwischen innerstaatlichem Recht und Gemeinschaftsrecht (siehe jüngst VfGH 11.10.2006, G 138/05 ua) geschaffen wird.



Wir ersuchen höflich unsere Vorschläge bzw. Anregungen zu berücksichtigen und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

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

  
Dr. Gerald Klement  
(Kammerdirektor)

Referenten:

Prof. Dr. Wolf-Dieter Arnold  
Mag. Horst Bergmann  
Prof. Mag. Dr. Karl Bruckner  
MMag. DDr. Hubert W.A. Fuchs  
Univ. Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler  
Mag. Alexander Hofmann  
Mag. Dr. Martin Jann  
Mag. Dr. Andreas Leone Kauba  
Mag. Dr. Harald Manessinger  
Mag. Waltraud Mäder-Jaksch  
Mag. Karl Mitterlehner  
MMag. Dr. Andrea Lahodny-Karner  
Mag. Barbara Polster-Grüll  
Mag. Dr. Roland Rief  
Prof. Mag. Dr. Walter Schwarzinger  
Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer  
Mag. Wilfried Stauder  
Mag. Andreas Stefaner  
Mag. Thomas Strobach  
Mag. Gottfried Maria Sulz  
Univ. Prof. Dr. Michael Tanzer  
Mag. Dr. Verena Trenkwaldner  
Mag. Dr. Peter Unger  
Dr. Karl Wascher  
Mag. Margit Widinski  
Mag. Thomas Wilhelm  
Dr. Eberhard Wobisch  
Mag. Erich Wolf  
Mag. Walter Zenkl  
Mag. DDr. Hans Zöchling