



KAMMER DER
WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
BMF – VI/A
z.H. Frau GL Mag. Bernadette Gierlinger
Hintere Zollamtsstraße 2b
1030 Wien

Unser Zeichen 209/09/KG

Sachbearbeiter Mag. Goldhahn/PM

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 28. Jänner 2009

Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988 und das Allgemeine Sozialversicherungsgesetz geändert werden – Steuerreformgesetz 2009 (StRefG 2009)

(GZ.: BMF-010000/0053-VI/A/2008)

Sehr geehrte Frau Gruppenleiterin Mag. Gierlinger,

die Kammer der Wirtschaftstrehänder dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988 und das Allgemeine Sozialversicherungsgesetz geändert werden – Steuerreformgesetz 2009 (StRefG 2009).

Stellungnahme

Zu den Regelungen betreffend Kinderbetreuung im Allgemeinen (§ 3 Abs. 1 Z 13 lit. b EStG, § 33 Abs. 3 und Abs. 4 EStG, § 34 Abs. 6 und Abs. 9 EStG, § 106a EStG):

Die Kammer der Wirtschaftstrehänder begrüßt ausdrücklich die Initiative, attraktivere steuerliche Rahmenbedingungen für Kinder bzw. Kinderbetreuung zu schaffen.

Ungeachtet dieser positiven Beurteilung im Grundsätzlichen stellt sich die Frage, ob die betroffenen Mütter und Väter auf Grund der unterschiedlichen Ansatzpunkte zur Berücksichtigung von Kindern (schon bisher zB Familienbeihilfe, Kinderabsetzbetrag, Kinderbetreuungsgeld, Kinderzuschlag zum Alleinverdienerabsetzbetrag, Berücksichtigung von Kindern beim Selbstbehalt der außergewöhnlichen Belastung; zusätzlich durch Steuerreform 2009 neu: steuerfreier Arbeitgeberzuschuss, Erhöhung

Kinderabsetzbetrag, Kinderbetreuungskosten als außergewöhnliche Belastung, Kinderfreibetrag) noch einen Überblick über diese Regelungen haben (können) und die positiven Aspekte dabei auch noch ausreichend wahrnehmen.

Nach Ansicht der KWT spricht vieles dafür, die für Kinder im Steuerrecht und im FLAG vorgesehenen Leistungen zu bündeln und zu vereinfachen und daraus einen umso deutlicher wahrnehmbaren Steuervorteil zu schaffen.

Zu Ziffer 3. (§ 3 Abs. 1 Z 13 EStG) – Zuschuss zu Kinderbetreuungskosten:

Laut Erläuterungen zu § 34 Abs. 9 EStG sind *„Kosten, für die von Arbeitgebern oder Arbeitgeberinnen ein steuerfreier Zuschuss geleistet wird, ... nicht als außergewöhnliche Belastung abziehbar. Stellt ein Zuschuss steuerpflichtigen Arbeitslohn dar, kommt die Berücksichtigung als außergewöhnliche Belastung in Betracht.“*

Auch nach den Erläuterungen zu § 3 Abs. 1 Z 13 EStG kommt – soweit ein Zuschuss zu Kinderbetreuungskosten nach dieser Bestimmung gewährt wird – die Berücksichtigung der dadurch abgedeckten Kosten als außergewöhnliche Belastung eines Elternteils nicht in Betracht. Allerdings wird dann im letzten Satz der Erläuterungen im Widerspruch zu den Erläuterungen zu § 34 Abs. 9 wie folgt ausgeführt: *„Dies gilt unabhängig davon, ob der Zuschuss steuer- und sozialabgabenfrei ist, oder nicht.“*

Nach Ansicht der KWT ist, wenn man den Gesetzen der steuerlichen Logik folgt, den Erläuterungen zu § 34 Abs. 9 EStG zu folgen (= nur derjenige Teil des Arbeitgeberzuschusses, der steuer- und sozialabgabenfrei ist, kürzt die steuerlich absetzbare außergewöhnliche Belastung). **Beim letzten Satz der Erläuterungen zu § 3 Abs. 1 Z 13 EStG dürfte hingegen ein Redaktionsfehler vorliegen, der berichtigt werden sollte.**

Dass die Zahlung direkt an die Kinderbetreuungseinrichtung bzw. über Gutscheine (offensichtlich zur Missbrauchsvermeidung) erfolgen muss, sollte nach Ansicht der KWT nochmals überdacht werden, da eine Direktzahlung bzw. ein Gutscheinsystem sowohl bei den Arbeitgebern als auch insbesondere bei den Kinderbetreuungseinrichtungen vermutlich einen hohen Verwaltungsaufwand verursachen wird und unpraktikabel sein dürfte. Verwaltungsmäßig einfacher und gleichermaßen effektiv wäre es, wenn die in § 3 Abs. 1 Z 13 lit b 5. Teilstrich EStG vorgesehene Erklärung des Arbeitnehmers mit einer **schriftlichen Bestätigung der Kinderbetreuungseinrichtung** verknüpft wird und die **Zahlung des Arbeitgebers direkt an den Arbeitnehmer** erfolgen kann.

Geht man zB davon aus, dass in Kindergärten monatliche Beiträge für die Kinderbetreuung an die Eltern vorgeschrieben werden, und wird dann 1x jährlich ein Arbeitgeberzuschuss an den Kindergarten bezahlt, müsste der Kindergarten einen entsprechenden Betrag wieder an die Eltern zurück überweisen. Werden hingegen die laufenden Beitragsvorschreibungen des Kindergarten an die Eltern direkt vom Arbeitgeber bezahlt, kann es erhebliche Zuordnungsprobleme geben, wenn bei den Überweisungen die Daten des Kindes nicht genau angegeben werden. Zahlt der Arbeitgeber nur

einen Teil der laufenden Beitragsvorschreibungen (wovon wohl auszugehen sein wird, da mit 500 EUR idR nicht die gesamten Kindergartenkosten eines Jahres abgedeckt werden können), wird die Kontrolle der Zahlungseingänge bei den Kindergärten ziemlich schwierig werden. Zusätzlich wird die Verwaltung bei den Kindergärten dadurch noch aufwändiger, dass Kindergärten ihre Beitragsvorschreibungen wohl nach dem "Kindergartenjahr" (vgl Schuljahr) kalkulieren, die steuerfreien AG-Zuschüsse aber pro Kalenderjahr limitiert sind.

Unklar ist auch, was „**pädagogisch vergleichbar tätige Personen**“ sind; in diesem Punkt ist eine zusätzliche Klarstellung in den Erläuterungen wünschenswert (worunter fallen zB Kindermädchen ohne besondere Ausbildung, Au-pair-Kräfte etc?).

Auf die Bedingung, dass der Vorteil **allen Arbeitnehmern oder bestimmten Gruppen** gewährt werden muss, sollte verzichtet werden. Es ist davon auszugehen, dass viele Arbeitgeber auf Grund dieser Einschränkung von der Gewährung eines Zuschusses Abstand nehmen werden. Zahlreiche andere Steuerbegünstigungen des § 3 Abs. 1 EStG enthalten diese Bedingung ebenfalls nicht. Unsachliche Vorgangsweisen des Arbeitgebers werden ohnedies durch arbeitsrechtliche Vorschriften ausreichend hintan gehalten.

Die KWT regt weiters an, die Möglichkeit der Gewährung eines steuer- und sozialabgabenfreien Zuschusses von 500 EUR pa auch auf **erheblich behinderte Kinder iSd § 8 Abs. 5 FLAG ohne Altersgrenze** zu erweitern (zB indem in lit b) die Formulierung gewählt wird: „*Das Kind hat zu Beginn des Kalenderjahres das zehnte Lebensjahr noch nicht vollendet oder ist erheblich behindert iSd § 8 Abs. 5 FLAG*“). Kinder, die wegen einer erheblichen Behinderung eine erhöhte Familienbeihilfe vermitteln, sind zumindest so unselbstständig wie durchschnittliche 10jährige Kinder; es fallen daher zumindest die gleichen zeitlichen oder finanziellen Aufwendungen an, um diese Kinder zu betreuen. Auch für Eltern (meist: Mütter) behinderter Kinder gilt das volkswirtschaftliche und persönliche Argument der Förderung der Berufstätigkeit trotz Kinderbetreuungspflichten. Der zusätzliche finanzielle Aufwand ist angesichts der Zahl der Fälle sicher ohne erkennbare budgetäre Wirkung. Die Gleichbehandlung könnte auch verfassungsmäßig geboten sein. Es könnte später festgestellt werden, dass die undifferenzierte Normierung des 10. Lebensjahres als Grenze zur Ungleichbehandlung von Gleichem und damit zur Verfassungswidrigkeit der neuen Norm in der Entwurffassung führte. Dies wird durch die vorgeschlagene Änderung vermieden.

Zu Ziffer 4. (§ 4 Abs. 4 Z 11 und 12) – Absetzbarkeit von Spenden:

Die vorgesehenen Bestimmungen über die **Prüfung und Bestätigung durch einen Wirtschaftsprüfer** sind in einigen Punkten unklar bzw. problematisch und sollten nochmals überdacht werden. Nach Ansicht der KWT ist auf folgende Punkte hinzuweisen:

- § 4 Abs. 4 Z 12 EStG idF ME-StRefG 2009 sieht vor, dass das Vorliegen der Voraussetzungen der lit a und b „*von einem Wirtschaftsprüfer jährlich im Rahmen einer den Anforderungen der §§ 268ff UGB entsprechenden Prüfung des Jahresabschlusses zu bestätigen ist*“. Die KWT

weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass die Rechnungsabschlüsse vieler für die geplante Spendenregelung in Frage kommender Vereine derzeit nicht unter die Prüfungspflicht durch einen Wirtschaftsprüfer fallen, sondern für die Zuerkennung des **Spendengütesiegels** der KWT derzeit **nur von einem Steuerberater (Wirtschaftstreuhänder) freiwillig geprüft** werden. Für die Anerkennung der Spendenbegünstigung sollte nach Ansicht der KWT daher bei nach dem Vereinsgesetz nicht prüfungspflichtigen Vereinen die Überprüfung durch einen „**Wirtschaftstreuhänder**“ ausreichen. Andernfalls würden sich durch die geplante Regelung bei nach dem Vereinsgesetz nicht prüfungspflichtigen Vereinen erhebliche Wettbewerbsnachteile für Wirtschaftstreuhänder ergeben, die keine Wirtschaftsprüferbefugnis haben (da anzunehmen ist, dass im Falle der notwendigen Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer für die Spendenbegünstigung nach § 4 Abs. 4 Z 11 und 12 auch der Auftrag für die Spendengütesiegel-Prüfung an diesen Wirtschaftsprüfer erteilt wird, ein bisher beauftragter Steuerberater daher wahrscheinlich seinen Auftrag verlieren wird).

- Ergibt sich aus der in § 4 Abs. 4 Z 12 EStG idF ME-StRefG 2009 normierten Prüfungspflicht, dass kleine Vereine, die nach Vereinsgesetz nur eine Einnahmen-Ausgaben-Rechnung zu erstellen haben, nunmehr (freiwillig) einen Jahresabschluss erstellen müssen, wenn sie die neue Spendenbegünstigung in Anspruch nehmen wollen (arg: „ ... im Rahmen einer den Anforderungen der §§ 268ff UGB entsprechenden Prüfung des Jahresabschlusses ...“)? Andernfalls wäre ja eine „den Anforderungen der §§ 268ff UGB entsprechenden Prüfung des Jahresabschlusses“ wohl gar nicht möglich?!
- Der Wirtschaftsprüfer soll laut Z 12 lit a bzw. lit b ua prüfen und bestätigen, dass „die Körperschaft ausschließlich Zwecken nach Maßgabe der §§ 34ff BAO dient“ bzw. „seit mindestens drei Jahren ununterbrochen im Wesentlichen unmittelbar begünstigten Zwecken gemäß Z 11“ dient. Die KWT weist darauf hin, dass derartige apodiktische Prüfungsurteile bzw. Bestätigungen in der Praxis unmöglich sein werden und dass damit an die Wirtschaftsprüfer praktisch unerfüllbare Anforderungen gestellt werden.
- Unklar sind in diesem Zusammenhang auch die Haftungsfolgen für die Wirtschaftsprüfer. Ohne klar definierte Haftungsfolgen muss damit gerechnet werden, dass Wirtschaftsprüfer keine derartigen Prüfungsaufträge übernehmen werden, womit die geplante Bestimmung ins Leere laufen würde.

Weiters ist auf folgende Punkte hinzuweisen:

- Zu Z 11: Es wird vorgeschlagen vor, in Analogie zu § 4 Abs. 4 Z 5 EStG zur Vereinheitlichung der Rechtsordnung anstelle der Wortfolge „von a) Geld oder Sachen“ die Formulierung „aus dem a) Betriebsvermögen“ zu verwenden.
- Zu Z 12 lit a): In den Ausnahmekatalog der zulässigen Tätigkeiten sollte auch der Verweis auf § 44 Abs. 2 BAO aufgenommen werden, da andernfalls zB die AIDS-Hilfe von dieser Begünstigung infolge der Veranstaltung des AIDS-Balles ausgeschlossen wäre. Weiters sollte es anstelle von "Die Körperschaft unterhält ausschließlich solche wirtschaftlichen Tätigkeiten, die unter ..." besser "Die Körperschaft unterhält ausschließlich solche wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe, die unter ..." heißen.
- Der Begriff Verwaltungskosten in Z 12 lit a 4. Teilstrich ist im Abgabenrecht nicht definiert; dadurch könnten Auslegungsprobleme in der Praxis entstehen.

- Bei der erstmaligen Beantragung sind dem Finanzamt die Daten des zentralen Vereinsregisters oder des Firmenbuchs mitzuteilen; Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften öffentlichen Rechts sind aber weder im Vereinsregister noch im Firmenbuch eingetragen.

In den Fällen der Z 11 b) ist festzuhalten, dass derzeit das Sammeln von Spenden und die Weitergabe im Rahmen der begünstigten Zwecke allein nur eine reine Finanzierungsfunktion darstellt, die keinen "wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb" begründet, der die abgabenrechtliche Gemeinnützigkeit iSd §§ 34ff BAO vermittelt. Es stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, warum im EStG eine eigenständige Definition von Spendenorganisationen vorgenommen wird, anstatt in die BAO eine § 58 dAO entsprechende Regelung aufzunehmen, die das Spendensammeln und die Finanzierung begünstigter Zwecke ebenfalls als gemeinnützig qualifiziert bzw. die Anwendung von Steuerbegünstigungen auch in diesen Fällen nicht ausschließt.

Zu Ziffer 5. lit b (§ 10 EStG) – Gewinnfreibetrag:

§ 10 Abs. 1:

Die in den Gesetzesmaterialien angeführte Zielsetzung für die Erweiterung des 10%igen Freibetrages für investierte Gewinne zu einem allen Selbständigen zustehenden 13%igen Gewinnfreibetrag, nämlich für alle Selbständigen ein Äquivalent für die begünstigte Besteuerung des 13. und 14. Bezugs bei Nichtselbständigen (so genannte „Sechstelbegünstigung“) zu schaffen, wird von der KWT grundsätzlich begrüßt. Die KWT hat sich bereits seit Jahren in ihren Steuerreform-Memoranden für eine Ausweitung der Sechstelbegünstigung auf alle Einkunftsarten ausgesprochen.

Die KWT erlaubt sich dazu die grundsätzliche Anmerkung, dass es wohl **zielführender, gerechter und verwaltungsmäßig wesentlich einfacher** gewesen wäre, diese Begünstigung **durch Einrechnung in den Einkommensteuertarif des § 33 EStG** allen Einkommensteuerpflichtigen gleichermaßen zugänglich zu machen. Dies hätte nicht nur eine auch international beachtliche deutliche Senkung sämtlicher Grenzsteuersätze des Einkommensteuertarifs zur Folge (so könnte dadurch zB der Spitzensteuersatz von 50% auf rd 44% gesenkt werden!), sondern würde auch zu mehr Transparenz, Einfachheit und Gerechtigkeit bei der Besteuerung sämtlicher Einkunftsarten führen.

§ 10 Abs. 2:

Als besonders problematisch erachtet die KWT die in § 10 Abs. 2 EStG vorgesehene Regelung, wonach bei **Personengesellschaften (Mitunternehmerschaften) die 100.000 EUR-Deckelung des Gewinnfreibetrages für die gesamte Mitunternehmerschaft** gilt. Dies führt, wie das folgende Beispiel zeigt, zu einer krassen Benachteiligung von unternehmerischen Zusammenschlüssen zu Mitunternehmerschaften:

Beispiel:

3 Einzelunternehmer mit einem jährlichen Gewinn von je 500.000 EUR schließen sich zu einer Mitunternehmerschaft zusammen. Nach der geplanten Neuregelung könnte jeder Steuerpflichtige als Einzelunternehmer bei Nachweis entsprechender Investitionen (einschl Wertpapieranschaffungen) einen Gewinnfreibetrag von 65.000 EUR (13% von 500.000 EUR) geltend machen. Durch den Zusammenschluss zu einer Mitunternehmerschaft mit einem Gewinn von nunmehr 1,5 Mio EUR wird allerdings die 100.000 EUR-Deckelung schlagend. Der Gewinnfreibetrag pro Mitunternehmer beträgt dadurch nur mehr maximal 33.333 EUR pro Mitunternehmer anstelle von 65.000 EUR als Einzelunternehmer, was ein massive Benachteiligung darstellt!

Problematisch, weil sachlich nicht zu rechtfertigen, ist auch die geplante Bestimmung des § 10 Abs. 1 Z 4 EStG, **wonach der über den Grundfreibetrag hinausgehende investitionsbedingte Gewinnfreibetrag bei pauschaler Gewinnermittlung verwehrt wird.** Eine sachliche Begründung für diese Regelung könnte wohl nur darin bestehen, dass die Begünstigung des § 10 EStG bei der pauschalen Gewinnermittlung grundsätzlich bereits in pauschaler Form berücksichtigt ist. Dies kann allerdings schon allein deshalb nicht ernsthaft behauptet werden, weil die derzeit geltenden Pauschalierungsregelungen (§ 17 EStG bzw. darauf gestützte Pauschalierungsverordnungen) alle unverändert aus einer Zeit stammen, in der von der Begünstigung des § 10 EStG in der derzeitigen Form noch keine Rede war. Im Übrigen lässt sich der Ausschluss pauschaliert ermittelter Gewinne vom investitionsbedingten Gewinnfreibetrag auch mit der Hauptzielsetzung des Gesetzgebers für die Neuregelung des § 10 EStG, nämlich ein Äquivalent für die begünstigte Besteuerung des 13. / 14. Bezugs bei den Nichtselbständigen zu schaffen, nicht vereinbaren.

§ 10 Abs. 3 und 4:

Nach § 10 Abs. 4 EStG idF ME-StRefG 2009 sollen in Fortführung der bisherigen Rechtslage ua Gebäude einschließlich Mieterinvestitionen, PKW und Kombis sowie gebrauchte Wirtschaftsgüter als gemäß § 10 EStG begünstigte Wirtschaftsgüter ausgeschlossen bleiben. Wenn § 10 EStG in der geplanten Form (Notwendigkeit einer Deckung des über den Grundfreibetrag hinausgehenden Gewinnfreibetrags durch Investitionen) beibehalten werden soll, regt die KWT an, diesen Standpunkt angesichts der drohenden Finanz- und Wirtschaftskrise nochmals grundlegend zu überdenken.

Da nach § 10 Abs. 3 Z 2 EStG auch bloße Anschaffungen von Wertpapieren (iSd 14 Abs. 7 Z 4 EStG) ebenfalls als begünstigte Investitionen anerkannt werden, ist es wirtschaftspolitisch nach Ansicht der KWT **völlig unverständlich**, warum etwa **bauliche Investitionen**, die üblicherweise den mit Abstand höchsten inländischen Wertschöpfungsanteil aufweisen und daher unmittelbar der österreichischen Wirtschaft und ihren Beschäftigten zugute kommen, **nicht als begünstigte Investitionen anerkannt werden!** Unternehmer, die ihre erwirtschafteten Gewinne in Betriebsgebäude investieren, sind bei dieser Rechtslage gezwungen, zusätzlich zu den Gebäudeinvestitionen auch – allenfalls finanziert durch Kredite – Wertpapiere zu erwerben, um die Begünstigung des § 10 EStG in Anspruch nehmen zu können!! Das dies – abgesehen von der wirtschaftlichen Sinnlosigkeit einer solchen Vorgangsweise – bei der derzeitigen restriktiven Kreditpolitik der Banken mit erheblichen Problemen verbunden sein kann, liegt auf der Hand.

Weiters sollten nach Ansicht der KWT angesichts der bekannten Probleme der Autobranche auch Investitionen in **PKWs oder Kombis** als begünstigte Investitionen anerkannt werden (wiederum auch im Hinblick darauf, dass auch die bloße Anschaffung von Wertpapieren begünstigt ist).

Schließlich ist auch der **Ausschluss gebrauchter Wirtschaftsgüter** nach Ansicht der KWT sachlich nicht nachvollziehbar und diskriminiert jene Unternehmer, die aus Gründen der Sparsamkeit bzw. mangels ausreichender Finanzierungsmöglichkeiten in gebrauchte Anlagen investieren bzw. investierten müssen.

Die KWT fordert daher mit Nachdruck, den Kreis der begünstigten Wirtschaftsgüter um Immobilieninvestitionen (Grund und Boden, Gebäude, Mieterinvestitionen), weiters um Investitionen in PKWs und Kombis sowie um Investitionen in gebrauchte Wirtschaftsgüter zu erweitern.

§ 10 Abs. 3 EStG in der geltenden Fassung sieht vor, dass der Freibetrag für investierte Gewinne nur für solche abnutzbaren Anlagegüter geltend gemacht werden kann, die in einer Betriebsstätte im Inland oder im übrigen EU/EWR-Raum verwendet werden, die der Erzielung von Einkünften iSd § 2 Abs. 3 Z 1 bis 3 EStG dient. In den Erläuterungen zum KMU-Förderungsgesetz 2006 (829/A XXII. GP) heißt es dazu, dass dies **aus EU-rechtlicher Sicht geboten** ist.

Nicht ersichtlich ist, weshalb sich diese Einschätzung geändert hat und § 10 Abs. 3 EStG 1988 idF StRefG 2009 nunmehr bestimmt, dass die begünstigten Wirtschaftsgüter einem **inländischen** Betrieb oder einer **inländischen** Betriebsstätte zuzurechnen sein müssen. Zumal es offenbar weiterhin dabei bleiben soll, dass die **entgeltliche Überlassung** abnutzbarer Anlagegüter in einen Mitgliedstaat der **EU** bzw. des **EWR** für die Zurechnung zu einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte **nicht schädlich** ist (vgl. § 10 Abs. 3 Z 1 letzter Satz) und die entsprechenden Ausführungen in den Erläuternden Bemerkungen: *Von einem inländischen Betrieb oder einer inländischen Betriebsstätte verleaste Wirtschaftsgüter müssen in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat des Europäischen Wirtschaftsraumes eingesetzt werden.*) Dem **widerspricht** aber der Wortlaut des § 10 Abs. 5 erster Satz EStG idF StRefG 2009. Demnach führt eine **Verbringung ins Ausland** zur Nachversteuerung, **es sei denn** die Verbringung erfolgt aufgrund **entgeltlicher Überlassung**. Sohin wäre eine Verleasung abnutzbarer Wirtschaftsgüter – **unabhängig davon, wo diese letztlich eingesetzt werden** – jedenfalls **unschädlich** und würde keine Nachversteuerung auslösen.

§ 10 Abs. 5 erster Satz EStG idF StRefG 2009 bewirkt, dass auch ein **Verbringen** in einen **Betrieb** bzw. eine Betriebsstätte in einen Mitgliedstaat der **EU** bzw. des **EWR** zu einer **Nachversteuerung** führt (Ausnahme wiederum bei entgeltlicher Überlassung). Gerade diese Neuregelung wird aber den in den Erläuterungen zum KMU-Förderungsgesetz 2006 angesprochenen europarechtlichen Vorgaben wohl zuwiderlaufen. Die Nachversteuerung kommt in ihrer **Wirkung einer Wegzugsbesteuerung** gleich, die jedoch gegen die Niederlassungsfreiheit verstößt (vgl. bloß EuGH 11.3.2004, C-9/02 Rs. Hughes de Lasteurie du Saillant).

§ 10 Abs. 5:

Die Übernahme der derzeit bloß erlassmäßigen Regelung zur **Ersatzbeschaffung** (auch) von **Wertpapieren bei vorzeitiger Tilgung** von Wertpapieren, für die der Freibetrag nach § 10 EStG 1988 in Anspruch genommen wurde (vgl. EStR 2000 Rz 3704a), in § 10 EStG 1988 wird ausdrücklich **begrüßt**. Der **zeitliche Anwendungsbereich** dieser Bestimmung sollte aber aus Gründen der Rechtssicherheit bereits auf die **Veranlagung für das Kalenderjahr 2009** vorgezogen werden.

Die **kurze Frist von zwei Monaten** sollte als **Toleranzfrist** bei vorzeitiger Tilgung von Wertpapieren in den letzten beiden Monaten des Kalenderjahres erhalten bleiben. In anderen Fällen sollte aber die Ersatzbeschaffung **im Jahr der vorzeitigen Tilgung** – auch wenn sie später als innerhalb von zwei Monaten erfolgt – **ausreichend** sein (Beispiel: bei vorzeitiger Tilgung im November X0, Ersatzbeschaffung im Jänner X1; aber bei vorzeitiger Tilgung im Jänner X0, Ersatzbeschaffung bis Dezember X0). § 10 Abs. 5 Z 3 EStG 1988 könnte dann etwa lauten:

Werden Wertpapiere, für die ein investitionsbedingter Gewinnfreibetrag in Anspruch genommen wurde, vorzeitig getilgt, können zur Vermeidung einer Nachversteuerung anstelle begünstigter körperlicher Wirtschaftsgüter im Jahr der vorzeitigen Tilgung bzw. bei vorzeitiger Tilgung in den Kalendermonaten November und Dezember innerhalb von zwei Monaten nach der vorzeitigen Tilgung auch Wertpapiere gemäß § 14 Abs. 7 Z 4 angeschafft werden (Wertpapierersatzbeschaffung). (...)

Sonstige Anmerkungen:

Im Übrigen erlaubt sich die KWT, noch auf folgende Aspekte der geplanten Bestimmung aufmerksam zu machen:

- Die Erläuterungen führen aus, dass bei Geltendmachung eines investitionsbedingten Gewinnfreibetrages jedenfalls eine **Zuordnung des Grundfreibetrags** erforderlich ist und verweigern einen solchen mangels Zuordnung durch den Steuerpflichtigen in Beispiel c) auf Seite 11. UE lässt sich dies aus dem Gesetz nicht ableiten, weil bei fehlender Zuordnung durch den Steuerpflichtigen eine Zuordnung im Verhältnis der Gewinne zu erfolgen hat (§ 10 Abs. 1 Z 2). Der Grundfreibetrag wird daher in jedem Fall zugeordnet – einmal durch den Steuerpflichtigen, einmal ex lege gewinnproportional –, so dass in beiden Fällen ein „zugeordneter“ Grundfreibetrag vorliegt. Die Erläuterungen sollten daher für die RV entsprechend adaptiert werden.
- Da eine Gewinnermittlung nur bei betrieblichen Einkünften möglich ist, sollte die **Wortfolge „eines Betriebes“ als unnötig entfallen**; auch hat diese Wortfolge in der Vergangenheit zu Diskussionen geführt (zB betreffend Geschäftsführer).
- Wenn der %-Satz von 10 % auf 13 % erhöht wird, so wäre auch der entsprechende Maximalbetrag von EUR 100.000 auf **EUR 130.000 zu erhöhen**, da es andernfalls im oberen Bereich in Wirklichkeit zu keiner höheren Entlastungswirkung kommt.

- Dass reinen **Arbeitsgesellschaftern** mangels Teilnahme am mitunternehmerischen Vermögen die in der Mitunternehmerschaft getätigten Investitionen nicht zur Deckung des anteiligen Freibetrags zur Verfügung stehen (RZ 3729a EStR 2000) blieb und ist vielen Steuerpflichtigen verborgen. Da ein Investitionserfordernis für den Grundfreibetrag künftig nicht vorgesehen ist, steht dieser anteilig wohl zweifellos auch den reinen Arbeitsgesellschaftern zu. Dass diese im Sonderbetriebsvermögen für eine anteilige Deckung des investitionsbedingten GFB zu sorgen haben, sollte aus der Neufassung des § 10 Abs. 2 erkennbar sein, etwa durch folgende Ergänzung als vorletzter Satz *„Arbeitsgesellschaftern steht mangels Vermögensbeteiligung ein Anteil an den Investitionen der Mitunternehmerschaft nicht zu, sie haben für die Deckung des anteiligen investitionsbedingten Gewinnfreibetrages durch Investitionen im Sonderbetriebsvermögen zu sorgen“*.

Unabhängig von den geplanten Änderungen durch die Steuerreform 2009 ist noch auf folgende Problematik bei Betriebsveräußerung und Betriebsaufgabe im Zusammenhang mit der Bestimmung des § 10 EStG hinzuweisen:

Bei **entgeltlicher oder unentgeltlicher Übertragung** des gesamten Betriebes oder bei Übertragung eines Teilbetriebes unter Mitübertragung der begünstigten Wirtschaftsgüter wird eine Nachversteuerung vermieden und die Nachversteuerungsverpflichtung auf den Erwerber überbunden (§ 10 Abs. 6 EStG und Rz 3723 EStR). Wird der Freibetrag durch Wertpapiere gedeckt, müssen diese im Falle der Betriebsveräußerung bzw. Betriebsübertragung zur Vermeidung einer Nachversteuerung daher an den Betriebserwerber mitverkauft bzw. an den Übernehmer mitübertragen werden. Dies bereitet in der Praxis häufig Probleme, da der Käufer eines Betriebes häufig nicht bereit ist, die Wertpapiere, die ihm rein unternehmerisch nichts bringen, sondern nur eine Kapitalbindung bedeuten, mitzuerwerben. Auch bei unentgeltlichen Betriebsübertragungen besteht seitens des Übertragenden häufig der Wunsch, die Wertpapiere nicht an den Nachfolger mitzuübertragen.

Ähnliche Probleme gibt es bei der **Betriebsaufgabe**: Werden begünstigte Wirtschaftsgüter im Fall einer Betriebsaufgabe vor Ablauf der Behaltefrist ins Privatvermögen entnommen, kommt es laut Rz 3725 EStR zur Nachversteuerung. **Dies bedeutet, dass im Falle der Betriebsaufgabe die Freibeträge der letzten 4 Jahre im Regelfall nachversteuert werden müssen!!**

Nach Ansicht der KWT sollte überlegt werden, im Falle einer Betriebsveräußerung bzw. Betriebsaufgabe bei Antritt der Regelpension oder einer Berufsunfähigkeitspension von einer Nachversteuerung Abstand zu nehmen.

Zu Ziffer 7. (§ 33 EStG) - Steuertarif:

Nachdem der zweite von Null abweichende Grenzsteuersatz sehr viele Kommastellen hat, wurde laut Erläuterungen zum neuen Steuertarif auf die Angabe der Grenzsteuersätze im Gesetzestext verzichtet. Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder ist demgegenüber der Ansicht, dass unbeschadet dieses

Umstands aus Gründen der Rechtskultur (Transparenz und Verständlichkeit) **jedenfalls auch die (neuen) Grenzsteuersätze in § 33 Abs. 1 angegeben werden sollten** (allenfalls mit Hinweis beim zweiten von Null abweichenden Grenzsteuersatz, dass der Prozentsatz eben nur auf zB 4 Nachkommastellen genau angegeben wird). Andernfalls müsste ein Leser des Gesetzestextes die Grenzsteuersätze erst aus den angegebenen Berechnungsformeln errechnen, was nach Ansicht der KWT für steuerpolitisch derart wichtige Signalwerte rechtspolitisch unzumutbar ist.

Die (zusätzliche) Angabe einer Formel für die Berechnung sowie der Verzicht auf die bisherige Angabe beispielhafter Durchschnittssteuersätze wird von der KWT begrüßt.

Sollten in § 33 EStG tatsächlich keine (Grenz-)Steuersätze und auch kein Spitzensteuersatz mehr angegeben werden, stellt sich auch die Frage, wie § 1 Abs. 4 Endbesteuerungsgesetz zu interpretieren ist, wonach die Kapitalertragsteuer für Kapitalerträge iSd Abs. 1 nicht mehr als die Hälfte des für das betreffende Jahr bei der Einkommensteuer geltenden höchsten Steuersatzes betragen darf.

In Anbetracht des Hinausschiebens der Einkommensgrenze für den Spitzensteuersatz von 51.000 auf 60.000 Euro sollte aus systematischen Gründen auch die bisher an der 51.000 Euro-Grenze endende **Einschleifregelung für die Absetzbarkeit von Topf-Sonderausgaben (§ 18 Abs. 3 Z 2 letzter Satz EStG) auf die neue Grenze von 60.000 Euro angepasst werden.**

§ 33 Abs. 8 EStG wurde durch die Steuerreform 2005 gegenüber der bis dahin geltenden Rechtslage in einer Weise geändert, dass es bei der Berechnung der Negativsteuer nunmehr bei bestimmten Einkommenssituationen zu sachlich nicht begründbaren Verwerfungen kommt. Die KWT regt an, diese Situation im Rahmen der nunmehrigen Tarifreform zu bereinigen.

Zu Ziffer 7. und Ziffer 20. (§ 33 und § 124b EStG) – Erhöhung Kinderabsetzbetrag:

Grundsätzlich werden die geplanten Änderungen von der KWT vollinhaltlich begrüßt.

Hinsichtlich der Erhöhung des Kinderabsetzbetrages von € 50,90 pro Kind und Monat auf € 58,40 pro Kind und Monat (§ 33 Abs. 3 EStG) ist darauf hinzuweisen, dass es im Entwurf an einer Inkrafttretensbestimmung fehlt: So regelt § 124b Z 152 EStG-E zwar unter anderem auch das Inkrafttreten des § 33 Abs. 3 EStG-E, jedoch nur hinsichtlich der Einkommensteuer, die veranlagt wird und hinsichtlich der Einkommensteuer (Lohnsteuer), die durch Abzug eingehoben wird oder durch Veranlagung festgesetzt wird. Da der Kinderabsetzbetrag aber weder bei der Einkommensteuerveranlagung noch beim Lohnsteuerabzug zu berücksichtigen ist, sondern im Wege der gemeinsamen Auszahlung mit der Familienbeihilfe zusteht, findet § 124b Z 152 EStG-E nach Ansicht der KWT keine Anwendung auf die Erhöhung des Kinderabsetzbetrages. Somit würde diese gemäß Art 49 Abs. 1 B-VG mit Ablauf des Tages ihrer Kundmachung im Bundesgesetzblatt, aber nicht rückwirkend mit Jänner 2009, wie den EB zu entnehmen ist, in Kraft treten.

Zu Ziffer 8. (§ 34 Abs. 9 EStG) – Absetzbarkeit von Kinderbetreuungskosten:

Die Regelung, dass der absetzbare Betrag im Falle des Nicht-Einvernehmens zwischen den Steuerpflichtigen verhältnismäßig aufgeteilt werden soll, erscheint verwaltungsaufwändig und in vielen Fällen wohl auch nicht sachgerecht (Zusammenhang mit unterhaltsrechtlichen Regelungen). Einfacher wäre in solchen Fällen wohl eine Aufteilung zu je 50%.

Die KWT weist weiters darauf hin, dass das Berechnungsbeispiel in den Erläuterungen insofern nicht richtig ist, als anstelle des bei der Frau angeführten Betrages EUR 2.800,00 richtigerweise EUR 2.500,00 stehen müsste.

Im Zusammenhang mit der **Höchstgrenze von 2.300 Euro pro Kind und Jahr** stellt sich die Frage, ob diese Grenze **kinderbezogen** oder insgesamt **familienbezogen** zu sehen ist, wobei nach der Ansicht der KWT letzterer Auslegung iSd beabsichtigten Förderung der Familien der Vorzug zu geben ist. Das in den Erläuterungen angeführte Beispiel liefert keine eindeutige Antwort auf diese Frage. Die angesprochene Problematik soll in folgendem Beispiel dargestellt werden:

Beispiel:

Bei einer Familie mit 2 Kinder unter 10 Jahren wendet der Vater für das Kind A Kinderbetreuungskosten in Höhe von 1.500 Euro und für das Kind B Kinderbetreuungskosten von 3.000 Euro auf, insgesamt daher 4.500 Euro. Insgesamt gesehen überschreiten die aufgewendeten 4.500 Euro die Gesamtgrenze für 2 Kinder von 4.600 Euro nicht. Kinderbezogen betrachtet wäre allerdings der Höchstbetrag von 2.300 Euro beim Kind B um 700 Euro überschritten.

*Nach Ansicht der KWT sollte im Beispielfall der Gesamtbetrag von 4.500 Euro absetzbar sein (**familienbezogene Betrachtung der Höchstgrenze**).*

Zu Ziffer 20. (§ 124b Z 151 EStG) – Auslaufen der Begünstigung für nicht entnommene Gewinne:

Die KWT bedauert grundsätzlich das Auslaufen der erst 2004 eingeführten Begünstigung für nicht entnommene Gewinne gemäß § 11a EStG – trotz aller damit zweifelsohne verbundenen praktischen Umsetzungsprobleme.

Im Zusammenhang mit dem Auslaufen des § 11a EStG ist aber noch auf folgende besondere Problematik hinzuweisen: § 11a EStG kann nur bei Gewinnermittlung im Wege der Bilanzierung (§ 4 Abs. 1 und § 5 EStG) in Anspruch genommen werden. Viele Unternehmer mit Einnahmen-Ausgaben-Rechnung (zB auch viele Freiberufler) sind in den letzten Jahren zwecks Inanspruchnahme der § 11a-Begünstigung von der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung – oft mit Pauschalierung zB nach § 17 EStG – auf freiwillige Bilanzierung (§ 4 Abs. 1 EStG) umgestiegen. Mit dem Wegfall der Begünstigung wird dieser Entscheidung obsolet und wird in diesen Fällen wohl eine Rückkehr zur Einnahmen-Ausgaben-Rechnung angestrebt werden. Wurde vor dem Umstieg auf Bilanzierung auch von der Pauschalierung nach § 17 EStG Gebrauch gemacht, ist in vielen Fällen nunmehr eine kurzfristige Rückkehr zur Pauschalierung nicht möglich, da § 17 Abs. 3 EStG diesbezüglich eine fünfjährige Sperrfrist vorsieht.

Für diese Fälle sollte im Rahmen einer Übergangsregelung die Möglichkeit geschaffen werden, ohne Einhaltung der fünfjährigen Sperrfrist wieder zur Pauschalierung zurückkehren zu können.

Diese Stellungnahme wird von der Kammer der Wirtschaftstreuhandler an die Präsidentin des Nationalrates in elektronischer Form an die E-Mailadresse des Parlaments begutachtungsverfahren@parlinkom.gv.at übermittelt.

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

mit freundlichen Grüßen

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


Dr. Gerald Klement
(Kammerdirektor)

Referenten:

Mag. Horst Bergmann
Prof. Dr. Karl Bruckner
Dr. Wolfgang Fritsch
ao. Univ.-Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler
Mag. Dr. Wolfgang Höfle
ao. Univ.-Prof. Mag. Dr. Sabine Kanduth-Kristen
Mag. Karl Muhr
Mag. Eva Pernt
Dr. Rainer Stadler
Mag. Gottfried Maria Sulz
MMag. Dr. Verena Trenkwaller
Prof. Dr. Eberhard Wobisch
Mag. Gerhard Writzmann