

Stellungnahme
des Fachsenats für Steuerrecht
der Kammer der Wirtschaftstreuhänder
zum Entwurf des BBG 2011 – 2014 / Teil: Abgabenänderungsgesetz

I. Vorbemerkungen

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KWT) begrüßt und unterstützt grundsätzlich die Bemühungen der Bundesregierung zur langfristigen Sanierung des Bundeshaushaltes.

Der von der Regierung beschlossene Budgetfahrplan 2011 - 2014 sieht für das kommende Jahr Zusatzeinnahmen von 1,2 Milliarden Euro vor, die bis 2014 auf 2,2 Milliarden Euro ansteigen sollen. Auf der Ausgabenseite sollen ab 2011 Einsparungen von 1,6 Milliarden Euro bis 3,3 Milliarden Euro im Jahr 2014 realisiert werden. Die KWT anerkennt, dass der mit dem vorliegenden Entwurf des Budgetbegleitgesetzes 2011 – 2014 (BBG 2011 – 2014) eingeschlagene Sanierungskurs zumindest schwerpunktmäßig die Ausgabenseite betrifft. Nach Ansicht der KWT wäre es allerdings wünschenswert gewesen, die Budgetsanierung primär ausgabenseitig vorzunehmen und auf die Erhöhung von Steuern zu verzichten; die KWT bedauert daher, dass die ausgabenseitigen Sanierungsschritte – etwa durch eine Pensions- und Verwaltungsreform - nicht mutiger ausgefallen sind. Internationale Studien (zB des IWF) weisen nämlich darauf hin, dass Staaten ihre Budgets in erster Linie ausgabenseitig sanieren sollten, weil sie dadurch international – vor allem auch am Kapitalmarkt - konkurrenzfähiger sind. Steuererhöhungen verunsichern dagegen die Bürger und sind negativ für das Wirtschaftswachstum und für die Attraktivität des Wirtschaftsstandorts.

Trotz aller grundsätzlichen Kritik sowie der nachfolgend ausführlich darzustellenden Detailkritik an einzelnen Punkten des Gesetzesentwurfes hält die Kammer der Wirtschaftstreuhänder unter Beachtung des im Finanzrahmengesetz vorgegebenen Sanierungskurses (60% ausgabenseitig, 40% einnahmenseitig) die im vorliegenden Budgetsanierungspaket vorgesehenen Steuererhöhungen grundsätzlich für verkraftbar und die Einsparungen für ausgewogen.

Grundsätzlich zu kritisieren ist allerdings, dass im Rahmen der Budgetsanierung 2011 – 2014 auf Reformen, wie etwa vor allem bei den Pensionen, im Gesundheitswesen und in der Verwaltung, wieder verzichtet wurde, was nach Ansicht der KWT in Anbetracht des seit Jahren bestehenden Reformstaus geradezu fahrlässig erscheint. Zur langfristigen Absicherung von Wohlstand, Sozialsystem und Standortqualität sind umfassende Reformen aber unerlässlich. Die KWT fordert daher die Bundesregierung auf, den Schwerpunkt der politischen Arbeit der (wahlfreien) Jahre 2011 und 2012 auf die wichtigen Reformthemen, wie vor allem Pensionsreform, Verwaltungsreform, Gesundheitsreform und Bildungsreform, zu konzentrieren.

Im Zusammenhang mit der Verwaltungsreform weist die KWT insbesondere auch auf die seit Jahren vorliegenden Vorschläge der KWT für eine drastische Vereinfachung des Steuersystems hin, wie etwa

- den integrierten Tarif (Zusammenführung von Lohn- bzw Einkommensteuer und SV-Beiträgen zu einer einheitlichen Abgabe),

- die Zusammenfassung aller Lohnsummenabhängigen Arbeitgeberabgaben (SV-Beiträge, DB-FLAF und Kommunalsteuer) zu einer einheitlichen Arbeitgeberabgabe und
- die Vereinheitlichung des Verfahrensrechts für Steuern und SV Beiträge samt einheitlicher Einhebung aller Steuern und Abgaben durch die Finanzämter.

Die KWT verkennt nicht, dass das vorliegende Gesetzespaket (Teil Abgabenänderungsgesetz) auch positive Seiten aufweist, wie etwa die Vereinfachung der steuerlichen Forschungsförderung samt Erhöhung der Forschungsprämie sowie auf die Abschaffung der international als österreichisches Kuriosum geltenden Kreditvertragsgebühr, womit auch eine langjährige Forderung der Wirtschaftstrehänder erfüllt wird. Dadurch werden vor allem Private und KMUs, die im Gegensatz zu großen Kreditnehmern die Gebühr bisher kaum vermeiden konnten, mit bis zu 150 Mio Euro pro Jahr entlastet.

Die KWT weist in diesem Zusammenhang abermals auch auf die bereits seit Jahren vorgelegten Vorschläge des Fachsenats für Steuerrecht der KWT zu einer **Totalreform des Gebührenrechts** hin (erstmalig vorgelegt im Jahr 1995, zuletzt im Memorandum 2008 der KWT zur Steuerreform 2010, veröffentlicht und dem BMF übermittelt im April 2008), die bisher beim Gesetzgeber bedauerlicherweise keine Beachtung gefunden haben.

Das geltende österreichische Gebührengesetz ist international ein Kuriosum und baut historisch gesehen auf dem Konzept einer Papierverbrauchsteuer (!) auf. Es ist aufwendig zu administrieren, ungerecht und auch unsozial. Infolge des Urkundenprinzips können Rechtsgeschäftsgebühren (wie insbesondere die Kredit- und Mietvertragsgebühren) meist ganz einfach dadurch vermieden werden, dass auf die Ausfertigung einer gebührenpflichtigen Urkunde verzichtet wird. Wie die Praxis zeigt, kann dies allerdings oft nur bei großen Transaktionen mit hohen Gebührenbelastungen genutzt werden. Demgegenüber bestehen Kreditgeber (zB Banken) und Vermieter (zB Leasinggesellschaften) bei kleineren Transaktionen in der Regel auf die gebührenauslösende Schriftform. Die im Regelfall vom Kreditnehmer bzw Mieter zu tragenden Gebühren treffen damit – sowohl im Privat- als auch im Unternehmensbereich – letztlich meist die „kleinen“ Gebührenschnldner.

Neben diesen sozialen Erwägungen würde sich eine Abschaffung der erwähnten Gebühren auch als ein wesentlicher Beitrag zur Verwaltungsvereinfachung darstellen. Eine Totalreform des Gebührenrechts ist daher sowohl aus Gründen der Steuervereinfachung als auch aus Gründen der Steuergerechtigkeit seit Jahren überfällig. Eine derartige Totalreform könnte dabei aus folgenden Maßnahmen bestehen:

- Zusammenlegung der festen (Stempel-)Gebühren mit den Verwaltungsabgaben.
- Übernahme einzelner beizubehaltender Rechtsgebühren in andere Gesetz (zB Adoptionsgebühren in das Gerichtsgebührengesetz, Glücksspielgebühren in das Glücksspielgesetz).
- Ersatzlose Abschaffung der sonstigen Rechtsgeschäftsgebühren, insbes der Gebühren für Darlehens- bzw Kreditverträge sowie für Mietverträge (Steuerausfall rd 300 – 500 Mio Euro).

II. Anmerkungen zu den einzelnen Gesetzesentwürfen

Zu Artikel 1 – Stabilitätsabgabegesetz

(gemeinsam mit Stellungnahme des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision)

A) Allgemeine Anmerkungen zum Begutachtungsentwurf -Stabilitätsabgabegesetz

1) Verhältnismäßig hohe Belastung des Finanzsektors

Grundsätzlich ist festzuhalten, dass die geplante Erhebung einer sog „Stabilitätsabgabe“ in einem inhaltlichen Zusammenhang insbesondere mit den Eigenkapitalanforderungen (Basel III) sowie mit den aufgrund einer EU-Richtlinie neuen Anforderungen an die Einlagensicherung steht. Wenn und soweit die Erhebung einer sog „Stabilitätsabgabe“ zur aktuellen Budgetsanierung gedacht ist, sollte auch klargestellt werden, dass diese Abgabe nur befristet für maximal drei Jahre erhoben werden darf. Dies auch deshalb, weil im Vergleich mit den Regelungen in anderen europäischen Staaten (insbesondere Deutschland) die Stabilitätsabgabe in Österreich als unverhältnismäßig zu qualifizieren ist und letztlich zu erheblichen Standortnachteilen für den Finanzsektor führen wird.

Nach den Erläuterungen sollen aus der Stabilitätsabgabe EUR 500 Mio pa erlöst werden. Davon soll ein Betrag von EUR 160 Mio aus dem Derivatbereich stammen. Wird die auf den Derivatbereich entfallende „Stabilitätsabgabe“ nach Maßgabe des vorliegenden Gesetzesentwurfes berechnet, so wird der angepeilte Betrag von 160 Mio aus folgenden Gründen vermutlich deutlich überschritten werden:

- Gem § 4 Abs 1 des vorliegenden StabAbgG-Entwurfs beträgt die Höhe der Stabilitätsabgabe 0,015% der Bemessungsgrundlage. Die Bemessungsgrundlage (§ 4 Abs 1) ist das Geschäftsvolumen sämtlicher dem Handelsbuch nach § 22n Abs 1 BWG zugeordneter Derivate gemäß Anlage 2 zu § 22 BWG zuzüglich aller verkauften Optionen, wobei das Geschäftsvolumen zum Nennwert gemäß § 22q Abs 2 BWG zu berechnen ist. § 22q Abs 2 letzter Satz BWG sieht für Derivate die vorzeichenunabhängige Addition sämtlicher Kauf- und Verkaufspositionen vor.
- Laut OeNB-Statistik für das 1. Quartal 2010 beträgt das entsprechende Gesamtderivatvolumen (Bemessungsgrundlage) rund EUR 3000 Mrd.
- Das ergibt unter Berücksichtigung des Hebesatzes von 0,015% einen Betrag von rund EUR 490 Mio.
- Die Belastung aus dem Derivatgeschäft wäre daher mehr als 3x so hoch wie geplant. Das muss entsprechend korrigiert werden.

Zur Lösung dieser Problematik wird daher vorgeschlagen:

- Der Verweis auf § 22q Abs 2 letzter Satz BWG wäre insofern zu korrigieren, als nur die Kauf- oder die Verkaufsseite erfasst sein kann.
- Da dies aber nur zu einer Halbierung der Belastung führt, wäre zusätzlich auch der Hebesatz von 0,015% zu adaptieren (rein rechnerisch würde sich bei einem

- Hebesatz von 0,01% eine Belastung nahe am ursprünglichen Ziel von EUR 160 Mio ergeben).
- Im Gesetz selbst (oder zumindest in den EB) sollte klargestellt werden, dass Derivate, welche dem „kleinen Handelsbuch“ im Sinne des § 22q BWG gewidmet sind, nicht in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind.
 - Auf Basis des vorliegenden Gesetzesentwurfs wären (durch den Verweis auf die Anlage 2 zu § 22 BWG als Bemessungsgrundlage) auch die angeführten kapitalgarantierten Anleihen selbst der Stabilitätsabgabe unterworfen. Cash-Anteile, die vom derzeit vorliegenden Entwurf der Stabilitätsabgabe auch betroffen sind, sind herauszurechnen. Dies deshalb, weil strukturierte kapitalgarantierte Produkte zwar Derivate beinhalten, aber wertbestimmend aus einer Anleihenkomponente bestehen, die sinnwidrig mitbesteuert würde. Im Ergebnis dürfen solche Produkte nicht als Derivate im herkömmlichen Sinn angesehen werden.

2) Gebotene Ausnahmen von der Stabilitätsabgabe

Zur Abwendung von Schaden für den österreichischen Finanzsektor sind folgende Ausnahmen erforderlich:

1. Wohnbaubanken

Mit dem Bundesgesetz über steuerliche Sondermaßnahmen zur Förderung des Wohnbaus wurde 1994 am österreichischen Kapitalmarkt für fest verzinste Wertpapiere das Produkt der KEST-befreiten Wohnbau-Wandelanleihe ("Wohnbauanleihe") eingeführt. Bis dato befinden sich Wohnbauanleihen im Volumen von rd. EUR 16 Mrd. auf dem Markt, die ein wesentliches Finanzierungselement im heimischen Wohnbauförderungssystem darstellen. Eine Belastung der Wohnbaubanken durch die geplante Stabilitätsabgabe würde das Förderelement, das durch die KEST-Befreiung von Zinserträgen bis zu 4 % gegeben ist, konterkarieren und die Finanzierungskosten für die gesetzlich zweckgebundenen Projekte erheblich verteuern. Bereits jetzt arbeiten die Wohnbaubanken als Emissionsbank ihrer jeweiligen Sektoren mit sehr niedrigen Darlehensaufschlägen. Da alle Wohnbaubanken die Emissionserlöse aus den begebenen Wohnbauanleihen an ihre Mutterinstitute bzw Partnerbanken (aufgrund Treuhandkonstruktion bzw Widmungseinlagen) weiterleiten, würden die Finanzierungsmittel für den geförderten Wohnbau zweimal besteuert, nämlich einerseits bei den emittierenden Wohnbaubanken, andererseits bei den Mutterinstituten bzw Partnerbanken. Darüber hinaus wäre eine Benachteiligung gegenüber Direktmissionen von Wohnbauanleihen durch Bauträger gegeben.

2. Exportfinanzierung im Rahmen des Exportfinanzierungsverfahrens der OeKB

3. Betriebliche Vorsorgekassen

4. Vermeidung einer Doppelbelastung beim Treuhandvermögen – Pfandbriefstelle der österreichischen Landeshypothekenbanken: Vorgeschlagen wird ein Verfahren analog der SOLVA-Bestimmungen nach § 26 BWG, wonach Treuhandvermögen in Abzug gebracht werden darf. Dieses Treuhandvermögen ist nach der SOLVA mit Null gewichtet. Damit folgt auch die SOLVA der Logik der einfachen Unterlegung und sieht diese nur bei einem Institut vor, das auch das Geschäftsrisiko dafür trägt. Somit wird eine doppelte Unterlegung vermieden.

5. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung sollten die in anderen Ländern erhobenen Bankenabgaben, Geschäftsvolumina von Zweigstellen in anderen Ländern sowie die Refinanzierung von ausländischen Tochterinstituten, berücksichtigt werden.

B) Sonstige Anmerkungen zu einzelnen Bestimmungen

Zu § 2 Abs 1

§ 2 Abs. 1 Satz 2 bestimmt, dass für die Kalenderjahre 2011, 2012 und 2013 die unkonsolidierte Bilanzsumme jenes Geschäftsjahres zugrunde zu legen ist das im Jahr 2010 endet. Fraglich ist, was zu machen ist, wenn in dem Kalenderjahr mehrere Wirtschaftsjahre enden. In diesem Fall wäre wohl die Bilanzsumme jenes (Rumpf)Wirtschaftsjahres maßgebend, das zuletzt im 2010 endet. Auch ist die Möglichkeit anzudenken, dass im Kalenderjahr 2010 kein Wirtschaftsjahr endet (zum Beispiel ein im Lauf des Jahres 2010 neu eröffnetes Kreditinstitut bilanziert auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr, das erst im folgenden Kalenderjahr endet). In diesem Fall könnte die Bilanzsumme der Eröffnungsbilanz maßgebend sein. Es wird die Klarstellung dieser Sachverhalte im Gesetz angeregt.

Weiters wird angeregt, die Einfrierung der Bemessungsgrundlage für die Veranlagungsjahre 2012-2013 zu überdenken. Insbesondere wird darauf hingewiesen, dass diese Fixierung der Bemessungsgrundlage gegen das allgemeine Leistungsfähigkeitsprinzip verstößt und zu unsachgerechten Ergebnissen führen kann. Als Beispielsfall kann der Sachverhalt genannt werden, dass ein Kreditinstitut im Jahr 2010 Gewinne erwirtschaftet, aber im Jahr 2011-2012 aufgrund einer Krise in die Verlustzone rutscht, trotzdem die Sonderabgabe zu entrichten hat, was verfassungsrechtlich bedenklich wäre. Auch könnte die widersprüchliche Situation entstehen, dass dieses Kreditinstitut in der erwähnten Krisenzeit auf staatliche Beihilfen angewiesen ist und gleichzeitig durch die Abführung der Sonderabgabe, welche an sich als ex ante Finanzierung für zukünftige Krisen gedacht ist, seinen Beitrag leistet.

Auch ist diese Bestimmung im Zusammenspiel mit § 5 Abs 3 unklar: Nach § 2 Abs 1 ist die Bilanz des Jahres 2010 auch für die Jahre 2011-2012 maßgeblich, dagegen soll bei unterjähriger Begründung der Abgabepflicht die Stabilitätsabgabe anteilig nach der Zahl des vollen Kalendermonate zu entrichten sein, in denen die Steuerpflicht im Kalenderjahr bestanden hat. Sollte also das Kreditinstitut am 15. Juni 2012 gegründet werden, wären nach der Bestimmung des § 5 Abs 3 Sonderabgaben für sechs Monate zu entrichten. Die Regelung geht aber nach der jetzigen Ausgestaltung ins Leere, da keine Bilanzwerte des Jahres 2010 vorhanden sind. Für in den Jahren 2011 bis 2013 neu gegründete Unternehmen fehlt es somit an einem Vergleichszeitraum. Um Diskussionen zu vermeiden, sollte in diesem Zusammenhang eine Klarstellung erfolgen.

Zu § 2 Abs 2 Einleitungssatz

Anlage 1 zu § 43 BWG wurde bereits 1996 aufgehoben, eine Neunummerierung von Anlage 2 fand nicht statt.

§ 2 Abs 2 beinhaltet Beträge, mit welcher die unkonsolidierte Bilanzsumme zu vermindern ist. Im allgemeinen Teil der Erläuterungen wird zu den Hauptgesichtspunkten des Entwurfes für die Einführung einer Stabilitätsabgabe wie folgt Stellung genommen: „Die nun vorgesehene Stabilitätsabgabe soll einerseits eine Beteiligung des Finanzsystems, das von diesen Maßnahmen erheblich profitiert hat, an den Krisenkosten darstellen (fiskalisches Ziel) und

zum anderen soll damit dem Ziel der Finanzmarktstabilität Rechnung getragen werden. Die Abgabe soll eine allgemeine Sicherungsmaßnahme für Leistungen des Staates in Zeiten von Finanzkrisen darstellen.“

Aus unserer Sicht sollen nicht-systematische Risiken von Kreditinstituten nicht von der Bemessungsgrundlage erfasst werden, da diese Risiken keine Krisenkosten verursachen und die Finanzmarktstabilität nicht gefährden. Aus diesem Grund schlagen wir vor, dass Pensionsrückstellungen von der Bemessungsgrundlage ausgenommen werden. Gleiches sollte für Treuhandverbindlichkeiten gelten, denen aktivisch in gleicher Größenordnung Treuhandvermögen ohne Ausfallrisiken gegenüber steht. Weiters wird bei klassischen Treuhandgeschäften das Institut im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung tätig. Auch besicherte Verbindlichkeiten, wie zum Beispiel Pfandbriefe und bankeigene Schuldverschreibungen sind nicht riskant. Eine Ausnahme für solche besicherte Verbindlichkeiten ist auch anzudenken.

Zu § 2 Abs 2 Z 1

„Gesicherte“ Einlagen sind in der Terminologie des § 93 BWG nur die bis 100.000 Euro je Einleger betragenden Einlagenteile. Die gesamten unter die Einlagensicherung fallenden Beträge werden im BWG als „Sicherungspflichtige Einlagen“ bezeichnet.

Nach Ansicht der KWT sollten nicht nur gesicherte Einlagen abgezogen werden dürfen, sondern sämtliche grundsätzlich sicherungsfähigen Einlagen bzw alle Verbindlichkeiten gegenüber Kunden. Es ist nicht ersichtlich, warum grundsätzlich vergleichbare Kundengeschäfte – scheinbar willkürlich – die Bankenabgabe auslösen bzw mindern.

Bsp: Ein Kunde mit einem Sparbuch über EUR 150.000,-- bildet eine Bemessungsgrundlage für die Bankenabgabe im Ausmaß von EUR 50.000,--. Zwei Spareinlagen von Kunden über jeweils 75.000,-- mindern die Bankenabgabe um 150.000,--.

Zudem wäre es konsequent, sämtliche Kundenforderungen auszunehmen: Es herrscht Einigkeit, dass das unmittelbare Retailgeschäft der Banken weder Auslöser, noch Verstärker der Finanzmarktkrise war, sondern im Gegenteil einen stabilisierenden Faktor bildete. Vor diesem Hintergrund ist es nicht nachvollziehbar, dass in einem Stabilitätsabgabegesetz Teile des unmittelbaren Kundengeschäfts mit einer Abgabe belastet werden.

Aufgrund der Tatsache, dass die deutsche Regelung sämtliche Verbindlichkeiten gegenüber Kunden ausnimmt, würde die derzeit geplante Umsetzung auch einen Wettbewerbsnachteil gegenüber den deutschen Banken, gerade im grenznahen Bereich, verursachen.

Zu § 2 Abs 2 Z 3

Diese Bestimmung erscheint sprachlich verunglückt. Verpflichtungen dienen nicht der Erfüllung des Liquiditätserfordernisses, sondern begründen ein solches. Wenn wie in den EB angeführt eine Doppelbesteuerung in mehrstufigen Sektoren verhindert werden soll, dann wäre klarzustellen, dass es dabei um die Erfüllung des Liquiditätserfordernisses des jeweiligen angeschlossenen Institutes geht. Daher wäre klarzustellen, dass der Abzug beim Zentralinstitut vorzunehmen ist, das für die angeschlossenen Institute deren Liquiditätserfordernis

hält. Dadurch erübrigt sich die Prüfung, ob dieses Zentralinstitut dem Stabilitätsabgabegesetz unterliegt. Es wäre allerdings auf die analoge Vorschrift des § 25 Abs 6 Z 7 BWG für Kreditinstitute, die ihr Liquiditätserfordernis im Wege des übergeordneten Kreditinstituts der Kreditinstitutgruppe erfüllen, Bezug zu nehmen. Formulierungsvorschlag:

„3. Verpflichtungen gegenüber Kreditinstituten, soweit diese aus der Erfüllung deren Liquiditätserfordernisses gemäß § 25 BWG entstanden sind, und nur insoweit, als bei diesen Forderungen an das Zentralinstitut oder ein anderes Kreditinstitut im Sinne des § 25 Abs. 13 BWG oder beim übergeordneten Kreditinstitut der Kreditinstitutgruppe im Sinne des § 25 Abs. 6 Z 7 BWG bestehen, die der Erfüllung der eigenen Liquiditätshaltungspflicht gemäß § 25 BWG dienen;“

Zu § 2 Abs 2 Z 3a

Analog zu den aufsichtsrechtlichen Bestimmungen (vgl § 22a und § 27 BWG) sollte ein Abzug von „Verbindlichkeiten aufgrund von Treuhandgeschäften, für die das Kreditinstitut lediglich das Gestionsrisiko trägt“, vorgesehen werden, da solche gemäß § 48 BWG wahlweise in der Bilanz oder unterhalb der Bilanz ausgewiesen werden können. Das Steuerrecht sollte die Bilanzierung nicht präjudizieren.

Zu § 2 Abs 3

§ 2 Abs 3 steht unseres Erachtens nach im Widerspruch zu § 2 Abs 1. Gem § 2 Abs 1 ist für die Bemessungsgrundlage der Kalenderjahre 2011 bis 2013 der unkonsolidierte Jahresabschluss des Kalenderjahres 2010 maßgebend – für die Bemessungsgrundlage des Jahres 2014 der Jahresabschluss der vor dem 1.1.2014 endet. § 2 Abs 3 erster Satz müsste demzufolge lauten:

„Wird der Jahresabschluss für ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr aufgestellt oder geht die Bank auf einen anderen Abschlussstichtag über, dann ist die Bilanzsumme für jenes Wirtschaftsjahr maßgebend, das im vorangegangenen Kalenderjahr endet.“

Die bisherige Textierung in § 2 Abs 3 erster Satz steht auch in Widerspruch zu § 5 Abs 2. Wenn bei einem abweichenden Wirtschaftsjahr der Jahresabschluss jenes Wirtschaftsjahres heranzuziehen ist, dass im Kalenderjahr endet, gleichzeitig aber die Stabilitätsabgabe bis spätestens 31. Oktober dieses Jahres eine Abgabenerklärung einzureichen ist, wäre eine Berechnung und die Abgabe der Erklärung bei einem nach dem 31. Oktober endenden Wirtschaftsjahr für das betreffende Jahr nicht möglich.

Der dritte Satz in § 2 Abs 3 müsste unter Hinweis auf das vorangegangene Kalenderjahr entsprechend lauten. Im letzten Satz des § 2 Abs 3 sollte zur Klarstellung „Eröffnungsbilanz“ durch „zuletzt aufgestellten Jahresabschluss“ ersetzt werden.

Zu § 2 Abs 4

In § 2 Abs 4 wird nur auf Abs 1 (Wirtschaftsjahr = Kalenderjahr) Bezug genommen – es empfiehlt sich auch eine Bezugnahme auf Abs 3 (abweichendes Wirtschaftsjahr). Der Ausdruck

Rechtsnachfolger im letzten Satz des § 2 Abs 4 ist unklar – es müsste zur Klarstellung heißen Rechtsnachfolger iSd § 1, da ein Nicht-KI als Rechtsnachfolger nicht von der Stabilitätsabgabe umfasst ist. Abs 4 ist auch im Zusammenhang mit der Versteinerung der Bemessungsgrundlage der Jahre 2011 bis 2014 auf Basis des Jahresabschlusses 2010 gem. § 1 unklar. Unklar ist in diesem Zusammenhang ob bei Einbringungen oder Abspaltungen in den Jahren 2011 bis 2014 die Bemessungsgrundlage trotz Bezugnahme auf den Jahresabschluss 2010 beim Rechtsvorgänger die Bemessungsgrundlage beim Rechtsvorgänger vermindert werden darf, da die Abgabe der Rechtsnachfolger iSd § 1 trägt. Das Gesetz könnte auch so verstanden werden, dass trotz Umgründungen in den Jahren 2011 bis 2014 die Bemessungsgrundlage des Rechtsvorgängers immer auf Basis des Jahresabschluss 2010 zu ermitteln ist – der Rechtsnachfolger aber ebenso seine eigene Bemessungsgrundlage auf Basis des Jahresabschlusses 2010 (vor Umgründung) ermitteln muss.

Zu § 2 Abs 5

In § 2 Abs 5 wird erwähnt, dass für österreichische Zweigniederlassungen von Banken aus Mitgliedstaaten die Bemessungsgrundlage nach den Bestimmungen des Abs 1 bis 3 zu er rechnen sei. Österreichische Zweigniederlassungen von Banken aus Mitgliedstaaten müssen aufsichtsrechtlich kein Mindestkapital halten. Der Verweis auf § 2 Abs 2 Z 2 geht somit ins Leere. Der OECD „Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments“ fordert jedoch für steuerliche Zwecke eine Mindestkapitalausstattung (Dotationskapital). Wir empfehlen, dass auch dieses bloß für steuerliche Zwecke gehaltene Dotationskapital als Abzugsposten zugelassen wird.

Zu § 3 Abs 1 Z 1 und 2

Entsprechend der verwendeten Formatvorlage wären die Steuersätze mittels Tabstopps an den rechten Rand zu verschieben.

Zu § 3 Abs 1

Da für die Erstellung und Veröffentlichung des Jahresabschlusses eine Frist von sechs Monaten besteht (vgl § 44 Abs 1 BWG), steht im Jahr 2011 zu den Abfuhrterminen 31. Jänner und 30. April die Bemessungsgrundlage noch nicht fest. Es sollte daher eine Übergangsbestimmung für die Steuerentrichtung 2011 vorgesehen werden.

Zu § 4 Abs 1 und 2

Gemäß § 4 ist zusätzlich zur Stabilitätsabgabe gemäß § 2 eine Sonderabgabe für Derivate in Höhe von 0,015% von der Bemessungsgrundlage im Sinne des Abs. 2 zu entrichten.

Im Widerspruch zu den Ausführungen in den EB wird nicht nur von größeren Kreditinstituten und Filialen aus Mitgliedstaaten ein Handelsbuch geführt. § 22n Abs 1 BWG definiert nämlich keine Untergrenze für das Handelsbuch. Die Abgrenzung zu einem sog „kleinen Handelsbuch“ – auf die die EB offenbar implizit Bezug nehmen – erfolgt erst in § 22q BWG, der eine Befreiung von den Eigenmittelunterlegungspflichten für das Marktrisiko von Handelsgeschäften vorsieht, wenn bestimmte Bagatellegrenzen der Handelsbuchvolumina in absoluten Beträgen und in Relation zum sonstigen Bankgeschäft nicht überschritten werden.

Bemessungsgrundlage ist das Geschäftsvolumen sämtlicher dem Handelsbuch nach § 22n Abs 1 BWG zugeordneter Derivate gemäß Anlage 2 zu § 22 BWG zuzüglich aller verkauften Optionen. Vorliegend ist zu beachten, dass es, wie auch in den Erläuterungen bemerkt, durch die gesonderte Besteuerung des Derivatvolumens zu einer „höheren“ Besteuerung von Derivaten kommt. Aus unserer Sicht werden diese Derivate jedoch, da sie auch in der Bilanzsumme erfasst werden, vielmehr doppelt besteuert. Diese Doppelbelastung ist auch mit Lenkungseffekten nicht zu begründen. Außerdem ist es zu beachten, dass dem Handelsbuch nach § 22n Abs 1 BWG zugeordneter Derivate gemäß Anlage 2 zu § 22 BWG zuzüglich aller verkauften Optionen der Besteuerung unterliegen. Ziffer 6 der Anlage 2 zu § 22 BWG erfasst jedoch bereits alle gekauften Optionen, die den Z 1 bis 5 zuzuordnen sind. Dadurch wären auch Optionen doppelt erfasst.

Das Geschäftsvolumen ist zum Nennwert gemäß § 22q Abs 2 BWG zu berechnen. Nach Ansicht der KWT kann zwar die Abstimmung auf das Nominalvolumina damit begründet werden, dass dadurch eine einfache und wenig beeinflussbare Berechnungsgrundlage geschaffen wird, jedoch ist diese Grundlage aus unserer Sicht nicht zu rechtfertigen. Da gemäß den EB durch ein Abstellen auf Derivate mittelfristig Lenkungseffekte erzielt werden sollen, ist eine Abstimmung auf die Nominalwerte nicht zu rechtfertigen. Diese treffen keine Aussage über das Risiko, das im Krisenfall durch den Staat abzudecken wäre und eignen sich deswegen auch nicht zur Lenkung. Auch ist zu beachten, dass Derivate von Kreditinstituten oft zur Absicherung oder Glattstellung von Risikopositionen (wie zum Beispiel zur Absicherung von Fremdwährungsrisiken) verwendet werden und somit gerade kein Risiko darstellen, sondern vielmehr Ausdruck eines angemessenen Risikomanagement sind. Aus diesen genannten Gründen würde der Lenkungszweck dieser Sonderausgabe für Derivate gerade in der gegenwärtigen Ausgestaltung dieser Abgabe nicht erfüllt. Als Bemessungsgrundlage schlagen wir anstatt des Nominalwerts den negativen Nettobarwert nach Aufrechnung gegenläufiger Positionen vor.¹:

§ 4 Abs 2 trifft des Weiteren folgende Regelung: „Maßgeblich für die Stabilitätsabgabe für die Kalenderjahre 2011, 2012 und 2013 ist jeweils das durchschnittliche Geschäftsvolumen des Jahres 2010, wobei der Durchschnitt aus den am 31. März, 30. Juni, 30. September und 31. Dezember ausgewiesenen Beständen zu bilden ist. Ab dem Kalenderjahr 2014 ist jeweils das durchschnittliche Geschäftsvolumen des Kalenderjahres, das ein Jahr vor dem Kalenderjahr liegt, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, maßgeblich, wobei der Durchschnitt aus den am 31. März, 30. Juni, 30. September und 31. Dezember ausgewiesenen Beständen zu bilden ist.“ Die Abstimmung auf Vergangenheitswerte ist nicht zu rechtfertigen. Diese Vorgehensweise entspricht nicht dem allgemeinen Leistungsfähigkeitsprinzip und steht im Widerspruch zu den genannten Zielen dieses Gesetzes. Die EB führen als Ziel aus, dass durch die zusätzliche Besteuerung von risikoreicheren Finanzierungsinstrumenten Lenkungseffekte erzielt werden sollen bzw. es können außerdem durch eine Stabilitätsabgabe Lenkungseffekte erzielt werden, indem risikoreichere Finanzierungsinstrumente besteuert werden, was indirekt auch die systemische Finanzmarktstabilität fördert. Dieser Lenkungseffekt wird aber gerade durch die Einfrierung der Bemessungsgrundlage auf die Jahreswerte 2010 für die Jahre 2011-2013 nicht erreicht. Dieser Widerspruch wird auch vom Gesetzgeber

¹ Die Abstimmung auf den Nettowert wird auch in den Entwürfen zur britischen Bankenabgabe verwirklicht.

erkannt, indem er folgende Aussage in den Erläuterungen trifft: „Ab 2014 soll jeweils das Geschäftsvolumen des vorangegangenen Jahres herangezogen werden, um eine Versteinerung der Bemessungsgrundlage zu vermeiden.“ Eine Erklärung, warum keine Versteinerung der Bemessungsgrundlage in den Jahren 2011-2013 vorhanden sein sollte, ist uns der Gesetzgeber schuldig geblieben. Wir schlagen daher folgenden Gesetzestext für § 4 Abs. 2 S. 3 und S. 4 vor:

Maßgeblich für die Stabilitätsabgabe ist das durchschnittliche Geschäftsvolumen des Kalenderjahres, das ein Jahr vor dem Kalenderjahr liegt, für das die Stabilitätsabgabe zu errichten ist. Das durchschnittliche Geschäftsvolumen ist aus den am 31. März, 30. Juni, 30. September und 31. Dezember ausgewiesenen Beständen zu bilden.

Auch ist diese Bestimmung im Zusammenspiel mit § 5 Abs 3 unklar (vgl auch analoge Argumentation bei § 2 Abs 1): § 4 Abs 2 trifft folgende Regelung: „Maßgeblich für die Stabilitätsabgabe für die Kalenderjahre 2011, 2012 und 2013 ist jeweils das durchschnittliche Geschäftsvolumen des Jahres 2010, wobei der Durchschnitt aus den am 31. März, 30. Juni, 30. September und 31. Dezember ausgewiesenen Beständen zu bilden ist. Dagegen soll bei unterjähriger Begründung der Abgabepflicht die Stabilitätsabgabe anteilig nach der Zahl des vollen Kalendermonate zu entrichten sind, in denen die Steuerpflicht im Kalenderjahr bestanden hat. Sollte also das Kreditinstitut am 15. Juni 2012 gegründet werden, wären nach der Bestimmung des § 5 Abs 3 Sonderabgaben für sechs Monate zu entrichten. Die Regelung geht aber nach der jetzigen Ausgestaltung ins Leere, da keine Werte betreffend das Geschäftsvolumens des Jahres 2010 vorhanden sind. Auch ist es zu beachten, dass die unterjährige Begründung bei der Sonderabgabe für Derivate auch bezüglich der im Gesetz genannten Durchschnittsberechnung problematisch erscheint: Für die Bemessungsgrundlage ist der durchschnittliche Wert aus den jeweiligen Werten zum 31. März, 30. Juni, 30. September und 31. Dezember zu berechnen. Die Werte des Geschäftsvolumens müssen zu diesen Stichtagen der OeNB gemeldet werden und können daher den Quartalsberichten entnommen werden. Es ist anzuregen, dass bei § 5 Abs 3 für die Sonderabgabe für Derivate eine gesonderte Regelung im Satz 2 aufgenommen wird:

„Sollte die Begründung der Abgabepflicht für die Stabilitätsabgabe für Derivate nach Satz 2 nicht mit einem Quartalsende zusammenfallen, ist das Ende des nächsten Quartals für die Abgabepflicht maßgeblich. Bei unterjähriger Begründung nach dem 31. März ist aus den abgabepflichtigen Quartalen der für die Stabilitätsabgabe für Derivate maßgeblicher Durchschnitt zu bilden.“

Um eine Vielzahl von Kreditinstituten, die eine Bilanzsumme unter 1 Milliarde Euro aufweisen, allerdings ein derartiges „kleines Handelsbuch“ führen, von der administrativen Belastung, ein Stabilitätsabgabeerfordernis nur für die definitionsgemäß unter einer Bagatellgrenze liegenden Handelsgeschäfte ermitteln und daher in der Folge ebenfalls nur Bagatellbeträge an Stabilitätsabgabe entrichten zu müssen, zu entlasten, sollte daher Abs 1 ergänzt werden wie folgt:

„§ 4. (1) Sofern § 22q Abs. 1 BWG nicht angewendet wird, ist zusätzlich zur Stabilitätsabgabe gemäß § 2 eine Stabilitätsabgabe in Höhe von 0,015% der Bemessungsgrundlage im Sinne des Abs. 2 zu entrichten.“

Zu § 5

§ 5 Abs. 2 bestimmt, dass die Abgabenschuld mit 1. Jänner des Jahres entsteht, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist. § 5 Abs 3 regelt, dass bei unterjähriger Begründung oder Wegfall der Abgabepflicht die Stabilitätsabgabe anteilig nach der Zahl der vollen Kalendermonate zu entrichten ist, in denen die Steuerpflicht im Kalenderjahr bestanden hat.

Zu überlegen ist, ob diese zwei Absätze in sich einen Widerspruch darstellen. Wenn die Abgabenschuld am 1. Jänner entsteht, dann sind zwei Sachverhalte besonders problematisch: Im ersten Fall hat das Kreditinstitute am 1. Jänner einen Konzession hat. Wenn die Abgabenschuld in diesem Jahr für das Jahr entsteht, für das die Stabilitätsabgabe zu entrichten ist, müsste das Kreditinstitut für das volle Jahr sonderabgabepflichtig sein, auch wenn es am 1. Februar beispielsweise seine Konzession zurückgibt. Im zweiten Fall bekommt erst am 1. Februar ein Kreditinstitut seine Konzession. Da dieses Kreditinstitut am 1. Jänner nicht existierte, konnte auch keine Abgabepflicht für das jeweilige Jahr entstehen.

§ 5 Abs 3 bestimmt, dass bei unterjähriger Begründung oder Wegfall der Abgabepflicht die Stabilitätsabgabe anteilig nach der Zahl der vollen Kalendermonate zu entrichten ist, in denen die Steuerpflicht im Kalenderjahr bestanden hat. Folgender Sachverhalt wird in den Erläuterungen als Beispiel genannt: „Wenn das Institut zB ab 13. Juni nicht mehr unter die Abgabepflicht im Sinne dieses Gesetzes fällt, ist die Stabilitätsabgabe nur für die ersten 5 Monate anteilig zu entrichten.“ Grundsätzlich ist nach § 6 Abs 1 eine Abgabeerklärung bis 31. Oktober des laufenden Jahres abzugeben. Bei Erlöschen der Steuerpflicht vor Ablauf des Kalenderjahres kann wohl nach Aufforderung des Finanzamtes zur Abgabe der Steuererklärung auf einen früheren Zeitpunkt gelegt werden.

Unklar ist § 5 Abs 3 im Zusammenhang mit § 2 Abs 1 bzw § 2 Abs 5 und § 4 Abs 2 und 3. Bemessungsgrundlage für die Steuerschuld ist gem § 2 Abs 1 bzw. § 4 Abs 2 ab 2014 der im vorangegangenen Kalenderjahr erstellte Jahresabschluss – das gleiche muss wie oben erwähnt auch für abweichende Wirtschaftsjahre gelten. Ist § 5 Abs 3 als Spezialfall für Neugründungen zu verstehen für die es noch keinen Vergleichszeitraum gibt bzw. gilt das ebenso nur für Neugründungen durch Umgründungen? Der Umgründungstatbestand ist jedoch im § 2 Abs 4 bzw § 4 Abs 3 in anderer Form erwähnt. Wird beispielsweise eine Bank nach dem 31. Oktober eines Jahres gegründet und erfüllt den Tatbestand des Stabilitätsabgabegesetzes (z.B. durch Derivatgeschäft) entsteht zwar anteilig nach § 5 Abs 3 die Abgabepflicht, die Abgabe kann jedoch nicht mehr anteilig entrichtet werden – die Abgabenerklärung ist bis zum 31. Oktober des betreffenden Jahres (Jahr der Gründung einzureichen).

Zu § 6

§ 6 Abs 1 bestimmt, dass jedes Kreditinstitut im Sinne des § 1 bis zum 31. Oktober des Jahres, für das die Stabilitätsabgabe zu berechnen ist, eine Abgabenerklärung über die Stabilitätsabgabe elektronisch abzugeben hat.

Dabei fehlt eine Regelung für Kreditinstitute, die nach dem vorgesehenen Erklärungsstichtag – 31. Oktober – erstmalig abgabepflichtig werden. Um auch Kreditinstituten, die kurz vor diesem Stichtag beitragspflichtig werden, ebenfalls genügend Zeit für die Erstellung der Abgabenerklärung zu geben.

In § 6 Abs 2 wurde folgende Regelung getroffen: „Die Stabilitätsabgabe ist vom Kreditinstitut selbst zu berechnen und in vierteljährlichen Zahlungen zu entrichten. Die Zahlungen haben bis zum 31. Jänner, 30. April, 31. Juli und 31. Oktober zu erfolgen.“

Dabei fehlt eine Regelung für Kreditinstitute, die nach den vorgesehenen Zahlungsstichtagen – 31. Jänner, 30. April, 31. Juli und 31. – erstmalig abgabepflichtig werden. Um auch Kreditinstituten, die kurz vor diesem Stichtag beitragspflichtig werden, ebenfalls genügend Zeit für die Zahlung zu geben, ist zu überlegen, die Stichtage in diesen Fällen anders zu regeln.

Zu Artikel 2 – Flugabgabegesetz

Zu § 3 Befreiung von der Abgabepflicht

Z 2 Flugbesatzung

Aus operativen Gründen (z B Einhaltung der Ruhezeitbestimmung) werden Fluglinienmitarbeiter zu Destinationen außerhalb des Heimatflughafens geflogen, um dort den Dienst anzutreten oder zu versehen (insbesondere Piloten, Flugbegleiter, Techniker, Stationspersonal). Der Begriff Flugbesatzung ist in diesem Zusammenhang zu eng definiert und umfasst in Summe nicht den Personenkreis, der für eine sichere Flugdurchführung unbedingt erforderlich ist.

Zudem ist es - vor dem Hintergrund der bestehenden bilateralen Luftverkehrsabkommen - für Fluglinienmitarbeiter regelmäßig erforderlich, zu Verhandlungen mit ausländischen Behörden und Fluglinien zu reisen, um den Verpflichtungen und Vorgaben aus den bilateralen Abkommen nachkommen zu können. Darüber hinaus ergibt sich auch aus sonstigen dienstlichen Verpflichtungen die Notwendigkeit von Flugreisen für Fluglinienmitarbeiter.

Es wird daher angeregt, die Abflüge von Mitarbeitern von Fluglinien in Ausübung ihrer Dienstpflichten durch eine explizite Befreiungsbestimmung von der Flugabgabe auszunehmen.

Z 4 Transit- und Transferpassagiere

Gemäß § 3 Z 4 des Entwurfs ist der Abflug von Transit- und Transferpassagieren nach einer Zwischenlandung auf einem inländischen Flughafen, die zu einer planmäßigen Unterbrechung der Flugreise des Passagiers von weniger als zwölf Stunden geführt hat, von der Abgabe befreit. Die Befreiung von der Abgabepflicht für Transfer- und Transitpassagiere ist aus internationalen Wettbewerbsgründen und aus Luftverkehrsstandort-Überlegungen jedenfalls zu begrüßen und beizubehalten.

Zusätzlich ist aber zu bedenken dass erfahrungsgemäß Flugverbindungen über Wien aus dem Nahen Osten oder den CIS-Staaten häufig für den Weiterflug eine Übernachtung in Wien erfordern und diesfalls die „12 Stunden Unterbrechung“ vielfach nicht ausreichend ist. Es wird daher angeregt, die Transfer- und Transitzeit von 12 auf 24 Stunden auszuweiten.

Zu § 5 Steuersatz

Die durch Anlage 1 und 2 vorgenommene Zielflugplatzdefinition ist widersprüchlich und folgt keiner eindeutigen Systematik; insbesondere wird die Flugdistanz nicht durchgängig als Entscheidungskriterium berücksichtigt.

Beispiel: Im Begutachtungsentwurf sind Marokko (2.597 km) und Island (2.939 km) in Anlage 1, während das näher gelegene Kairo (2.364 km) oder Beirut (2.236 km) in der Anlage 2 – Mittelstrecke angeführt sind.

Demgegenüber wird im deutschen Luftverkehrsteuergesetz nachvollziehbar die Distanz von Frankfurt zu den Hauptflughäfen des Ziellandes als Entscheidungskriterium genommen (bis 2.500 km Kurzstrecke, darüber bis 6.000 km Mittelstrecke, über 6.000 km Langstrecke).

Es wird daher angeregt, die Neudefinition von Kurzstrecke, Mittelstrecke und Langstrecke gemäß Anlage 1 und 2 nach klaren Distanzkriterien (ab Flughafen VIE) vorzunehmen, wobei die in Deutschland angewendeten Distanzkriterien in Betracht gezogen werden könnten.

Zu § 9 Verpflichtungen der Luftfahrzeughalter

Die Luftfahrtunternehmen sind verpflichtet, an den Flugplatzhalter einen Geldbetrag in Höhe der Flugabgabe zu leisten, wobei der Geldbetrag auf dem Zivilrechtsweg einzufordern ist.

Ungeachtet des Umstandes dass die Verpflichtung des Luftverkehrsunternehmens gegenüber dem Flugplatzhalter primär zivilrechtlich determiniert ist, wäre es wünschenswert, eine Frist betreffend die Überweisung des der Flugabgabe entsprechenden Geldbetrages vorzusehen. So könnte etwa vorgesehen werden, dass der Geldbetrag spätestens 10Tage vor Fälligkeit der Flugabgabe zu entrichten ist.

Zu § 13 Inkrafttreten

Nach dem Gesetzesentwurf tritt das FlugAbgG mit 1. Jänner 2011 in Kraft wobei die Abgabenschuld erstmals für Abflüge nach dem 31. März 2011 entsteht. Durch diese Formulierung sind möglicherweise auch bereits vor Inkrafttreten des Gesetzes zum Abflug führende Rechtsvorgänge (insbes Ticketverkäufe) von der Abgabe erfasst, sofern der Abflug nach dem 31. März 2011 erfolgt. Damit ist der Fluglinie praktisch die Möglichkeit genommen, die Flugabgabe an den Passagier zu überwälzen. Nach den Materialien soll es der Fluglinie aber freigestellt werden, die Flugabgabe auf den Passagier zu überwälzen. Eine Einbeziehung von Ticketverkäufen vor Inkrafttreten erscheint daher nicht sachgerecht.

Es wird daher angeregt, die Inkrafttretensbestimmung dahingehend abzuändern, dass vor dem 1. Jänner 2011 erfolgte Rechtsvorgänge (insbes Ticketverkäufe) auch bei einem Abflug nach dem 31. März 2011 nicht von der Flugabgabe umfasst sind.

Zusätzliche Anregungen

Anrechnung der Flugabgabe auf das ETS (Emission Trading System) analog zu den Regelungen im deutschen Luftverkehrsteuergesetz

§ 11 Abs 2 deutsches Luftverkehrsteuergesetz sieht diesbezüglich folgende Regelung vor:

„Das Bundesministerium der Finanzen wird ermächtigt, im Einvernehmen mit dem Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit, dem Bundesministerium für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung und dem Bundesministerium für Wirtschaft und Technologie durch Rechtsverordnung ohne Zustimmung des Bundesrats die Steuersätze nach Absatz 1 jeweils mit Wirkung zu Beginn eines Kalenderjahres prozentual abzusenkten. Die prozentuale Absenkung errechnet sich aus dem Verhältnis der jeweiligen Einnahmen des Vorjahres aus der Einbeziehung des Luftverkehrs in den Handel mit Treib-

hausgasemissionszertifikaten zu einer Milliarde Euro. Die Einnahmen aus der Einbeziehung des Luftverkehrs in den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten werden auf Basis der Einnahmen des jeweils ersten Halbjahres des Vorjahres geschätzt. Abweichend von Satz 3 werden für das Jahr 2012 die Einnahmen aus der Einbeziehung des Luftverkehrs in den Handel mit Treibhausgasemissionszertifikaten auf Basis der voraussichtlichen Einnahmen des Jahres 2012 geschätzt. Der abgesenkte Steuersatz wird auf volle Cent gerundet.“

Aus Wettbewerbsgründen (Wettbewerb zwischen österreichischen und deutschen Flughäfen) wäre es wünschenswert eine sinngemäße Regelung in § 5 FlugAbG aufzunehmen.

Evaluierung der Flugabgabe

§ 19 Abs 4 deutsches Luftverkehrssteuergesetz sieht hinsichtlich der Auswirkungen des Gesetzes auf Flughäfen und Fluglinien sowie die Volkswirtschaft im Allgemeinen folgende Regelung vor:

„Das Bundesministerium der Finanzen legt unter Beteiligung des Bundesministeriums für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit, des Bundesministeriums für Verkehr, Bau und Stadtentwicklung und des Bundesministeriums für Wirtschaft und Technologie dem Bundestag bis zum 30. Juni 2012 einen Bericht über die Auswirkungen der Einführung des Luftverkehrssteuergesetzes auf den Luftverkehrssektor und die Entwicklung der Steuereinnahmen aus der Luftverkehrsteuer vor.“

Es wird angeregt, eine sinngemäße Bestimmung auch in das FlugAbG aufzunehmen.

Zu Artikel 3 – Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988 Neuregelung der Kapitalbesteuerung (insbes §§ 6 Z 2 und 5, 27, 27a, 31, 93ff)

A) Allgemeine Anmerkungen zum neuen Besteuerungskonzept

1.) Vorbemerkungen

Mit dem BBG 2011 – 2014 soll nicht nur die Besteuerung von Kapitaleinkünften, sondern auch die Qualifikation dessen, was als Kapitaleinkünfte gelten soll, völlig neu geregelt werden. Dabei sollen in Zukunft auch realisierte Wertsteigerungen zu den Einkünften aus Kapitalvermögen zählen (§ 27 Abs 3 EStG-Entwurf). Nach § 27 Abs 8 EStG-E ist ein Verlustausgleich im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen nur im Fall der Veranlagung und nur innerhalb bestimmter Grenzen zulässig: Realisierte Verluste aus Wirtschaftsgütern, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital im Sinne von Abs 2 Z 1 sind, und Verluste aus Derivaten können nur mit entsprechenden realisierten Wertsteigerungen und positiven Einkünften aus Derivaten und mit laufenden Einkünften aus der Überlassung von Kapital iSv § 27 Abs 2 Z 1 EStG-E ausgeglichen werden. Realisierte Verluste aus Wirtschaftsgütern, deren Erträge Einkünfte aus der Überlassung von Kapital gem Abs 2 Z 2 sind, können sowohl mit entsprechenden realisierten Wertsteigerungen als auch mit Einkünften aus der Überlassung von Kapital iSv Abs 2 Z 2 ausgeglichen werden. Einkünfte aus Zuwendungen von Privatstiftungen können nicht mit Verlusten aus Kapitalvermögen ausgeglichen werden. Verluste aus einer echten stillen Beteiligung sind weiterhin nur als Wartetastenverluste berücksichtigungsfähig. Die nicht ausgeglichenen Verluste aus Kapitalvermögen können nicht mit anderen Einkunftsarten ausgeglichen werden. Die Verlustausgleichsbeschränkungen gelten auch im Fall der Regelbesteuerung nach § 27a EStG und bei der Erfassung der Kapitaleinkünfte als betriebliche Einkünfte (!).

Wesentlich ist außerdem, dass die Einkünfte aus Wertsteigerungen dem KEST-Abzug unterliegen und für diese eine Abgeltungswirkung (Endbesteuerung) vorgesehen ist.

2.) Anmerkungen zum Gebot der Produktneutralität – Steuerneutralität

Kernpunkt der geplanten Regelungen ist eine völlige Neuordnung der Besteuerung von Kapitalanlagen mit dem Ziel, komplexe Abgrenzungsfragen bei Finanzprodukten künftig weitgehend zu vermeiden. Der vorliegende Gesetzesentwurf verfehlt diese Zielsetzung jedoch und führt aus Sicht des steuerpflichtigen Investors zu einer Schieflage der einzelnen Steuerwirkungen von grundsätzlich vergleichbaren Veranlagungsformen und Investmentstrategien: Je nachdem, ob die Kapitalveranlagung in Form

- eines Direktanlageprodukts,
- eines Investmentfondsanteils,
- eines Versicherungsmantels,
- eines Zertifikats
- oder eines sonstigen, nicht unter § 27 EStG 1988 fallenden Wirtschaftsgutes

erfolgt, ergeben sich für das jeweils gewählte Kapitalveranlagungsinstrument im Rahmen der neuen Besteuerungssystematik völlig unterschiedliche Besteuerungsfolgen, und zwar

- sowohl, was die steuerliche Erfassung laufender Erträge betrifft,
- als auch in Bezug auf die Konsequenzen bei Veräußerung bzw am Laufzeitende.

Das vorgeschlagene Konzept schafft damit keine Steuerneutralität bei der Wahl von unterschiedlich ausgestalteten, aber wirtschaftlich durchaus vergleichbaren Kapitalmarktprodukten.

3.) Anmerkungen zum Gebot einer Steuersystemvereinfachung

Anstelle – der Zielvorgabe entsprechend – schwierige Abgrenzungsfragen zu reduzieren und die Besteuerung von Finanzprodukten zu vereinfachen, werden durch den Gesetzesentwurf zahlreiche neue, äußerst diffizile Abgrenzungsprobleme geschaffen und die Besteuerungssystematik bzw -technik im Vergleich zur bisherigen Praxis in den meisten Bereichen verkompliziert. Dem in den EB festgelegten Anspruch einer Vereinfachung des bestehenden Steuersystems wird der vorliegende Gesetzesentwurf sohin in keinem Fall gerecht.

Ein konkretes Beispiel dafür ist etwa die vorgeschlagene Neuregelung der Besteuerung von Investment- bzw Immobilienfonds: Wenn schon ein reformiertes Besteuerungskonzept eingeführt wird, dann sollte dieses neue System jedenfalls auf eine Vereinfachung der maßgeblichen Steuerbemessungsgrundlagen, der für den Steuerabzug erforderlichen Prozesse sowie auf eine Modernisierung der Besteuerungslogik abzielen. Eine Besteuerungsreform sollte hingegen nicht sowohl die Anteilsinhaber einschließlich Fondsgesellschaften sowie vor allem auch die abzugsverpflichteten Kreditinstitute vor neue, praktisch unlösbare administrative Aufgaben stellen. Dies umso weniger, als das neue System gleichzeitig zu durchwegs unsachgemäßen Besteuerungsergebnissen führt. Der Forderung nach einer substantiellen Vereinfachung der Investmentfondsbesteuerung kann nach Ansicht der KWT allerdings nur durch die (ersatzlose) Aufgabe der zweiten Besteuerungsebene (Besteuerung in der Fondshülle, dh der Ertragserfassung „auf Fondsebene“) entsprochen werden (siehe später). Dass Kapitalerträge aus Investment- und Immobilienfonds – somit das eigentliche Besteuerungsobjekt – künftig im EStG überhaupt nicht mehr (ausdrücklich) erwähnt werden, ist sowohl aus dem Blickwinkel des Abzugsverpflichteten als auch aus Sicht des (einkommensteuerpflichtigen) Anteilinhabers angesichts der geplanten Beibehaltung des Transparenzprinzips nur schwer nachvollziehbar.

Nicht argumentierbar erscheint im Rahmen der geplanten Neuordnung unter anderem auch jene Vorstellung, derzufolge **Zertifikate** bzw **strukturierte Wertpapierprodukte** in Zukunft offenbar generell als „*Derivat*“ bzw als „*sonstige derivative Finanzinstrumente*“ – und nicht mehr als Forderungswertpapiere (vgl aber zB VwGH 26.11.2002, 99/15/0159 zu Indexpapieren) – erfasst werden sollen. Eine derartige Einordnung, welche im Übrigen ausschließlich den EB zu entnehmen ist, lässt sich auch in wirtschaftlicher Betrachtungsweise keinesfalls rechtfertigen, Sie schafft vielmehr *neue* steuerliche Abgrenzungsprobleme, deren konkrete gesetzliche Lösung innerhalb des Reformvorschlages – zB für die Frage der „Verlustverwertung neu“ – aber von entscheidender praktischer Bedeutung ist.

4.) Anmerkungen zum Querschnittsthema „Umsetzung des EU-Quellensteuergesetzes“

Weiters ist aus Sicht der KWT zu bedenken, dass sich die geplante Neuordnung des KEST-Systems aus Zahlstellensicht über wesentliche Anforderungen hinwegsetzt, die den österreichischen Zahlstellen (vor allem der österreichischen Kreditwirtschaft) im Rahmen der Anwendung des EU-Quellensteuergesetzes (EU-QuStG 2005) bzw der EU-Zins-Richtlinie auferlegt wurden. Ein neues KEST-System müsste – aufgrund der untrennbaren Verbindungen und zahlreichen Schnittstellen zum EU-QuSt-System – jedenfalls auch auf die im EU-QuStG angeordneten Besteuerungsgrundsätze Rücksicht nehmen.

B) Verfassungsrechtliche Bedenken

1.) Verfassungsrechtliche Bedenken im Hinblick auf den vollzogenen „Systembruch“

Gegen die Neuregelung können zunächst verfassungsrechtliche Bedenken im Hinblick auf die Erfassung von realisierten Wertsteigerungen aus Kapitalvermögen als Einkünfte aus Kapitalvermögen vorgebracht werden.

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen zählen zu den außerbetrieblichen Einkunftsarten, die bislang nach der sog Quellentheorie besteuert werden. Wertänderungen des Stammes werden steuerrechtlich grundsätzlich nicht erfasst.² Eine Ausnahme gilt bislang nur für Wertänderungen („realisierte Wertsteigerungen“), die innerhalb der Spekulationsfrist nach § 30 EStG oder nach Maßgabe des § 31 EStG eintreten. Der Gesetzgeber hat durch den traditionellen Dualismus der Einkünfteermittlung ein System geschaffen, das zwischen betrieblichen und außerbetrieblichen Einkünften unterscheidet. Nach der älteren Rechtsprechung des deutschen Bundesverfassungsgerichts ist diese Vorgangsweise verfassungsrechtlich nicht bedenklich. Sie wurde auch vom österr VfGH geduldet und dürfte daher grundsätzlich im Gestaltungsspielraum liegen, der dem Gesetzgeber eingeräumt ist.

Eine Durchbrechung dieser Quellentheorie ist bis dato nur im Rahmen der §§ 27 Abs 2 Z 4 EStG 30 und 31 EStG vorgesehen, die zwar insoweit zwischen den einzelnen Einkunftsquellen differenzieren, als für Einkünfte aus beweglichem Vermögen eine Steuerpflicht des Veräußerungsgewinnes nur im Fall einer Veräußerung innerhalb einer Spekulationsfrist von einem Jahr und für Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen eine Steuerpflicht bis zum Ablauf von zehn Jahren ab Erwerb des Vermögens eintritt. Die unterschiedliche Behandlung von beweglichem und unbeweglichem Vermögen mag noch durch die unterschiedliche Beschaffenheit dieser beiden Arten von Wirtschaftsgütern gerechtfertigt erscheinen. Auch scheint es gerechtfertigt, die Veräußerung qualifizierter Beteiligungen an Kapitalgesellschaften über den Ablauf der Spekulationsfrist hinaus der Einkommensteuer zu unterwerfen.

Durch die geplante Neuregelung wird eine neue Differenzierung geschaffen, die das gesamte System der Besteuerung von außerbetrieblichen Einkünften und der damit zusammenhängenden Einkunftsquellen erheblich, aber nur punktuell verändert: Innerhalb der Gruppe der beweglichen Wirtschaftsgüter sollen realisierte Wertsteigerungen aus Kapitalvermögen unabhängig von einer Spekulationsfrist und unabhängig vom Beteiligungsausmaß jedenfalls

² Sog Quellentheorie, vgl *Tipke/Lang*, Steuerrecht²⁰, Köln 2010, Tz 50; VfSlg 13.296/1992 und VfGH Prüfungsbeschluss 26. 2. 2010, B 192/09, betreffend Verlustvortragsrecht bei Einkünften aus Vermietung und Verpachtung.

der Besteuerung unterliegen. Hinsichtlich jener Wirtschaftsgüter, die zu Einkünften aus Kapitalvermögen führen, soll daher in Zukunft die Unterscheidung zwischen Frucht und Stamm entfallen und die Quellentheorie zumindest im Hinblick auf Veräußerungen und diesen gleichgestellte Vorgänge nicht mehr gelten. Damit wird in das bislang bestehende System der Besteuerung von außerbetrieblichen Einkünften in einer Art und Weise eingegriffen, die im Lichte der Ordnungssystem-Judikatur des VfGH vor dem Hintergrund des Gleichheitssatzes verfassungsrechtlich bedenklich sein könnte.

Auch die Beschränkung des Verlustausgleichs auf Einkünfte innerhalb derselben Kapitalanlagentypen und nicht einmal innerhalb derselben Einkunftsart erscheint verfassungsrechtlich problematisch. Dies gilt vor allem deshalb, weil innerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen zwei Klassen von Kapitalanlagen auszumachen sind: Die in § 27 Abs 2, Abs 3 und Abs 4 genannten Einkünfte aus Kapitalvermögen sind hinsichtlich ihrer Verlustausgleichsmöglichkeiten erheblich eingeschränkt. Die in § 27 Abs 5 genannten Einkünfte aus Kapitalvermögen sind einem Verlustausgleich nach den allgemein geltenden Bestimmungen und daher sowohl horizontal als auch vertikal uneingeschränkt zugänglich. Auch hier stellt sich die Frage der sachlichen Rechtfertigung.

Die geplante Neuregelung greift nicht nur in das bisherige System der Besteuerung von außerbetrieblichen Einkünften, sondern auch in das bisherige Verständnis der Besteuerung von betrieblichen Einkünften ein: Die für Einkünfte aus Kapitalveranlagen im Sinne des § 27 und aus den jeweiligen Einkunftsquellen realisierten Wertsteigerungen sollen in Zukunft einem besonderen Besteuerungsregime unterliegen, das auch für die betrieblichen Einkünfte gelten soll. Im Verhältnis zur geltenden Rechtslage ergibt sich für im Betriebsvermögen eines Einzelunternehmens gehaltene Kapitalanlagen im Sinne des § 27 EStG Folgendes:

- Die laufenden Einkünfte unterliegen – zwar als betriebliche Einkünfte – wie bisher dem Kapitalertragsteuerabzug.
- Die Veräußerung der Einkunftsquelle („realisierte Wertsteigerungen“) unterliegt auch – wie bisher – der Besteuerung. Die Erhebung der Einkommensteuer auf diese realisierten Wertsteigerungen unterliegt jedoch – anders als bisher – grundsätzlich auch dem Quellensteuerabzug durch die auszahlende Stelle. Die Besteuerung erfolgt auch nach einem besonderen Steuersatz in Höhe von 25 %.
- Die erhebliche Änderung für im Einzelunternehmen gehaltene Kapitalanlagen betrifft einerseits die Verlustausgleichsmöglichkeiten und andererseits die Möglichkeit der Berücksichtigung von Wertänderungen der Kapitalanlagen: Der Verlustausgleich ist auch für im Rahmen der betrieblichen Einkünfte erzielten Kapitaleinkünfte nur mehr nach Maßgabe des § 27 Abs 8 EStG-E möglich. Die Verlustausgleichsmöglichkeiten sollen daher erheblich eingeschränkt werden.
- Unklar ist, ob auch der Verlustvortrag nach § 18 Abs 6 und § 18 Abs 7 EStG entfällt, da diesbezüglich keine besonderen Regelungen getroffen werden sollen. Und nach der Technik des Verlustvortrages müsste dieser dann im Folgejahr ungeachtet der Ausgleichsbeschränkungen uneingeschränkt zulässig sein (!).
- Nicht zulässig – und das ist als eindeutige Durchbrechung des Grundsatzes der Berücksichtigung von Wertänderungen von betrieblichen Einkunftsquellen zu qualifizieren – sollen in Zukunft Teilwertabschreibungen auf Kapitalanlagen sein. Damit wird

im Fall von betrieblichen Kapitalanlagen von der die betriebliche Einkünfteermittlung beherrschenden Reinvermögenszugangstheorie abgegangen.

Der Gesetzgeber scheint somit innerhalb des bestehenden Systems der Einkünfteermittlung und -besteuerung in Hinblick auf eine einzige Einkunftsquelle – nämlich Kapitalanlagen – ein völlig neuartiges Konzept einzuführen, das sich aus dem nach wie vor bestehenden Dualismus der Einkünfteermittlung herauslöst. Dadurch wird insgesamt in ein bestehendes Ordnungssystem in einer Form eingegriffen, die voraussichtlich einer besonderen sachlichen Rechtfertigung bedürfte, um verfassungsrechtlich Bestand zu haben.

2.) Verfassungsrechtliche Bedenken in Hinblick auf die Belastung der Kreditinstitute mit einer sehr weitgehenden Haftungs- und Entrichtungspflicht

Weiters bestehen Zweifel dahingehend, ob den Kreditinstituten durch die Erweiterung des Einkünftebestandes in § 27 EStG und die damit gem § 95 Abs 3 Z 3 EStG-E einhergehenden Haftungs- und Abfuhrverpflichtungen nicht wieder übermäßige Lasten auferlegt werden, die vor dem Hintergrund des VfGH-Erkenntnisses zur SpESt zumindest als verfassungsrechtlich bedenklich erscheinen: Im Unterschied zu den derzeit bestehenden Haftungspflichten hinsichtlich Lohnsteuer und KESt treffen die Kreditinstitute in den Fällen der neuen KESt-Haftung im Zusammenhang mit realisierten Wertsteigerungen umfassende Vorsorgepflichten und in bestimmten Fällen sogar Bewertungspflichten: Die Kreditinstitute müssen die Anschaffungskosten der von § 27 Abs 3 und Abs 4 EStG-E erfassten Wirtschaftsgüter zeitlich unbefristet evident halten; im Fall der Entnahme des Wirtschaftsgutes aus dem Depot ist dessen gemeiner Wert zu ermitteln, der für die Berechnung der realisierten Wertsteigerung und damit für die durch das Kreditinstitut vorzunehmende Bemessung der KESt-Schuld unabdingbar ist. Hinzu kommt, dass die Evidenzierung der Anschaffungskosten offenbar bereits ab 1.1.2011 zu erfolgen hat, um dann ab 1.7.2011 die Besteuerung der realisierten Wertsteigerungen sicherstellen zu können. Festzuhalten ist, dass der Gesetzesentwurf für diese Verpflichtungen der Kreditinstitute keinerlei Vergütung derselben vorsieht. Es ist daher nicht auszuschließen, dass auch hier wieder eine Übertragung von Aufgaben der Finanzverwaltung auf einen Dritten geplant ist, die einer verfassungsrechtlichen Prüfung im Sinne der Ausführungen des VfGH zur SpESt nicht standhalten würde.

Festzuhalten ist außerdem, dass der Zeitraum, der den Kreditinstituten für die Schaffung der notwendigen technischen und personellen Strukturen eingeräumt wird, unangemessen kurz erscheint.

3.) Beurteilung des vorliegenden Gesetzesentwurfes vor dem Hintergrund des Endbesteuerungsgesetzes

Der Gesetzgeber hat mit dem Endbesteuerungsgesetz (BGBl I 11/1993) die Endbesteuerungswirkung bei bestimmten Einkünften aus Kapitalvermögen verfassungsrechtlich abgesichert. Dieses Gesetz erfasst ausschließlich und taxativ bestimmte laufende Einkünfte aus Kapitalvermögen. Andere Einkünfte sind ausdrücklich nicht vom Endbesteuerungsgesetz erfasst (§ 3 Endbesteuerungsg). Die EB zur RV³ begründen die verfassungsrechtliche Absicherung des KESt-Abzuges und der Endbesteuerungswirkung mit den durch deren Einfüh-

³ EB zur RV 810 BlgNR 17. GP, 5.

rung bewirkten Systemdurchbrechungen. Im hier in Frage stehenden Zusammenhang ist insb folgende Überlegung maßgeblich: „Die in Aussicht genommene Abgeltungssteuer wird im derzeitigen Steuersystem eine Sonderregelung einnehmen. Insbesondere durchbricht sie den Grundsatz der synthetischen Einkommensbesteuerung. Überdies weicht der vorgegebene Steuersatzrahmen – allerdings nicht zuletzt unter Bedachtnahme auf die besondere Bedeutung der Geldwertverdünnung im Bereich der Kapitaleinkünfte – beträchtlich vom Steuertarif des Einkommensteuergesetzes ab. Schließlich soll das Modell der Abgeltungssteuer auf private Kapitalanlagen beschränkt bleiben; gleichartige Kapitalanlagen, die sich im Betriebsvermögen befinden, werden weiterhin der „normalen“ Besteuerung unterliegen.“

Der vorliegende Gesetzesentwurf hat eine Ausdehnung der KEST in der Ausgestaltung einer Abgeltungssteuer auf realisierte Wertsteigerungen aus der Verwertung der vom Endbesteuerungsgesetz erfassten Kapitalerträge zum Gegenstand. Diese Maßnahmen sind ganz zweifelsfrei nicht durch das Endbesteuerungsgesetz aus dem Jahr 1993 gedeckt, das – wie erwähnt – einerseits nur laufende Erträge aus bestimmten Kapitalanlagen erfasst. Wie dargelegt, wurde die verfassungsrechtliche Absicherung der Abgeltungswirkung angesichts der Durchbrechung des Grundsatzes der synthetischen Einkommensteuer für erforderlich gehalten.

Fest steht, dass dieser Grundsatz durch die Einführung der Endbesteuerung bereits im Jahr 1993 - eben auf Basis des genannten Verfassungsgesetzes - durchbrochen wurde. Fest steht auch, dass die nunmehr geplante Regelung der Kapitalvermögensbesteuerung diese Durchbrechung erheblich ausdehnt. Fraglich ist, ob diese Ausdehnung auf verfassungsrechtliche Bedenken stößt. Wie bereits oben dargestellt wird der Systembruch durch den vorliegenden Gesetzesentwurf massiv verstärkt. Daran ändert selbst die Erweiterung der Abgeltungswirkung auf betrieblich gehaltenes Kapitalvermögen nichts (auch die Differenzierung zwischen betrieblich und privat gehaltenem Privatvermögen dürfte für den Gesetzgeber des Endbesteuerungsgesetzes mit ein Grund für die verfassungsrechtliche Absicherung gewesen sein). Eine Schedule für eine bestimmte Einkunftsquellenkategorie unabhängig davon, ob sie im betrieblichen oder im außerbetrieblichen Vermögen gehalten wird, stellt vielmehr einen noch gravierenderen Systembruch dar: Neben dem Grundsatz der synthetischen Einkommensteuer wird auch und in besonderem Maße das objektive Nettoprinzip durchbrochen und die Differenzierung zwischen Frucht und Stamm, die für das außerbetriebliche Vermögen charakteristisch ist, für eine einzige Einkunftsquellenart im außerbetrieblichen Vermögen über Bord geworfen. Ob dies verfassungsrechtlich zulässig ist, kann zumindest bezweifelt werden.

Das Erkenntnis des VfGH betreffend § 37 Abs 8 EStG⁴ (der für ausländische Kapitalerträge, die in Österreich nicht dem KEST-Abzug unterliegen eine Veranlagung zum besonderen der KEST entsprechenden Steuersatz mit der Wirkung der KEST (Endbesteuerung und Abzugsverbot von Werbungskosten vorsieht), kann jedenfalls die verfassungsrechtlichen Bedenken hinsichtlich des vorliegenden Gesetzesentwurfs nicht zerstreuen: Der VfGH hat festgehalten, dass die mit der Abgeltungswirkung einer Steuer einhergehende Bruttobesteuerung einen Verstoß gegen das objektive Nettoprinzip darstellt, der – sofern er nicht selbst verfassungsrechtlich vorgesehen ist – einer Überprüfung durch den VfGH vor dem Hintergrund des Gleichheitssatzes zugänglich ist. In gegenständlichen Fall hat er die Überprüfung jedoch

⁴ VfGH 17. 6. 2009, B 53/08.

unterlassen, da § 37 Abs 8 EStG aus gemeinschaftsrechtlichen Gründen erlassen wurde. Bei einer solchen Situation sei § 3 Endbesteuerungsgesetz nicht so zu verstehen, dass er die Anwendung des objektiven Nettoprinzips auf ausländische Kapitalerträge fordert und damit eine unterschiedliche Behandlung inländischer und ausländischer Kapitalerträge im Hinblick auf die damit zusammenhängenden Auswirkungen verlangt. Die verfassungsrechtliche Prüfung ist im Fall des § 37 Abs 8 EStG daher im Ergebnis nur deshalb nicht erfolgt, weil die in Frage stehende Bestimmung auf Grund des Gemeinschaftsrechts erlassen worden war. Dies ist bei dem hier vorliegenden Gesetzesentwurf nicht der Fall, sodass die verfassungsrechtlichen Bedenken, die im Jahr 1993 zu Erlassung eines Verfassungsgesetzes geführt haben, wohl auch im vorliegenden Fall gelten müssen.

C) Stellungnahme zu einzelnen kritischen Punkten des Gesetzesentwurfs

1.) Verlustverrechnung

Das Funktionieren eines neuen Besteuerungssystems für Kapitalveranlagungen setzt nach Ansicht der KWT jedenfalls voraus, dass dieses von den betroffenen steuerpflichtigen Kapitalanlegern – dh den eigentlichen Steuerschuldnern – angenommen wird. Im Hinblick auf den konkreten Gesetzesentwurf darf beispielhaft angemerkt werden, dass eine Akzeptanz der Verlustverrechnungsregeln in der Fassung des vorliegenden Begutachtungsentwurfs unmöglich scheint.

Vor allem im Bereich der **Aktien** ist ein Ausgleich von Veräußerungsverlusten mit Dividenden innerhalb eines Jahres völlig unrealistisch („Alibi-Regelung“). Zum einen liegen die Dividendenrenditen üblicherweise in Größenordnungen von einigen wenigen Prozentpunkten, während Aktienkurse üblicherweise um einige zig Prozentpunkte schwanken können, zum anderen können gerade in Zeiten von Finanz- und Wirtschaftskrisen, in denen Aktien oft um 50% oder mehr fallen können, kaum Dividendenausschüttungen erwartet werden. Es wird daher bei fallenden Börsen in aller Regel nicht möglich sein, Kursverluste im gleichen Jahr mit Kursgewinnen oder Dividenden auch nur annähernd auszugleichen.

Weiters ist auch unklar, wie **Zertifikate** im Regelungssystem des § 27 EStG zutreffend einzuordnen sind. Zertifikate sind einerseits zivilrechtlich als Kapitalforderungen iSd § 27 Abs 2 Z 2 EStG anzusehen, andererseits werden sie nach Auffassung der EB zum vorliegenden Begutachtungsentwurf (siehe insbesondere die Erläuterungen auf Seite 14 von 46 zu § 27 Abs 3) generell als derivative Finanzinstrumente eingestuft und sollen somit den Bestimmungen des § 27 Abs 4 EStG idF BBG 2011-2014/ME unterfallen.

Diese Unterscheidung ist nicht bloß von rein akademischer Bedeutung, zumal es für die (generell abzulehnenden) Verlustausgleichbeschränkungen des § 27 Abs 8 EStG-E einen Unterschied macht, ob die jeweiligen Verluste auf Derivate iSd § 27 Abs 4 EStG-E zurückzuführen sind oder auf Wirtschaftsgüter, deren Erträge zu Einkünften im Sinne des § 27 Abs 2 Z 2 EStG-E führen.

Da weiters zB auch Anteile an in- oder ausländischen Investmentfonds in § 27 Abs 2 bis 4 EStG-E nicht gesondert erwähnt sind, ist gerade für Zwecke der (generell abzulehnenden)

Verlustausgleichsbeschränkungen des § 27 Abs 8 EStG-E somit nicht klar, welcher „Verlustbox“ Gewinne oder Verluste aus der Veräußerung von Anteilen an in- oder ausländischen Investmentfonds zuzuordnen sind.

Für **Investmentfonds**, die beispielsweise nur in Aktien investieren, wird sich im Auslegungswege das Ergebnis erreichen lassen, dass diese unter § 27 Abs 8 Z 1 EStG-E fallen. Für Mischfonds (die etwa zu 50% in Dividendenwerte und zu 50% in Anleihen investieren) ist eine Einordnung für Zwecke des § 27 Abs 8 EStG-E hingegen völlig offen.

Die wenigen oben dargestellten Beispiele alleine reichen eigentlich aus, um darzustellen, dass der gegenständliche Gesetzesentwurf keine verlässlichen Parameter und Vorgaben für eine sachgerechte und aus Anlegersicht akzeptable Verlustverrechnungsregelung enthält.

Die KWT hält eine echte Endbesteuerung deshalb für gerechtfertigt, weil die Erfahrungen gezeigt haben, dass eine effektive Besteuerung nur funktioniert, wenn dritte Personen in die Steuerabwicklung eingeschaltet sind. Diese Voraussetzung ist aber nur dann erfüllt, wenn ein tragfähiges Konzept vorliegt, das auch vom Anleger akzeptiert wird.

Da erfahrungsgemäß ein effektives Kursbesteuerungssystem im Weg des automatisierten Steuerabzugssteuersystem nur dann funktioniert, wenn auch tragfähige und EDV-technisch umsetzbare Verlustverrechnungsregelungen existieren, spricht sich die KWT für ein Verlustverwertungssystem aus, das

- einerseits keine – systemwidrigen – Einschränkungen durch spezielle Verlustboxen enthält und
- andererseits auch eine periodenübergreifende Verlustverwertung ermöglicht.

Die (größtenteils) nicht bzw. zT unzureichend geregelte Verlustverrechnung im Bereich der Investmentfonds- und Immobilienfondserträge führt hinsichtlich des vorliegenden Gesetzesentwurfs nach Ansicht der KWT zu zusätzlichen Akzeptanzproblemen.

Aus der aufgezeigten Problematik ergeben sich folgende Notwendigkeiten:

- Die **Einführung eines Verlustvortrags** ist nicht nur aus Gründen der steuerlichen Fairness, sondern auch unter verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten (siehe VfGH-Prüfungsbeschluss zum Verlustvortrag bei VuV-Einkünften) zwingend geboten. Der Verlustvortrag sollte zeitlich unbeschränkt sein, da die Erfahrung zeigt, dass Verlustperioden bzw. Seitwärtsbewegungen bei Börsen oft viele Jahre dauern.
- Ein besserer und damit fairerer Verbrauch von Veräußerungsverlusten aus Aktien und Derivaten könnte auch dadurch erreicht werden, dass **in den Verlustausgleich auch Veräußerungsgewinne aus Anleihen aufgenommen werden** (und dafür aus Gründen der Vereinfachung auf den Verlustausgleich von Veräußerungsverlusten aus Anleihen mit Zinsenerträgen und allenfalls auch auf die Einbeziehung von Dividenden in den Verlustausgleich verzichtet wird). Dadurch gäbe es **nur mehr eine einzige „Einkünfte-Box“**, innerhalb derer ein Verlustausgleich stattfindet, was auch die Einführung eines Verlustvortrags erleichtert (beim im Entwurf vorgesehenen 2-Boxen-System müsste man sonst zwischen 2 getrennten Verlustvorträgen unterscheiden).

2.) Fehlen von Definitionen von gesetzlich determinierten Begriffen

Der vorliegende Begutachtungsentwurf lässt eine klarere Abgrenzung des im § 27 Abs 4 EStG-E verwendeten Begriffs der derivativen Finanzinstrumente von dem in § 27 Abs 2 Z 2 EStG-E verwendeten Begriff der Kapitalforderungen vermissen. Es stellt sich grundsätzlich die Frage, was unter dem Begriff der derivativen Finanzinstrumente zu verstehen ist, etwa auch eine USD-Anleihe, zumal diese unter anderem vom EUR-USD-Wechselkurs abhängt.

Unklar ist, ob Einkünfte aus bestimmten *wertpapiermäßig verbrieften* Wirtschaftsgütern (bisher: Forderungswertpapiere), deren Erträge durch den Einsatz derivativer Finanzinstrumente generiert werden (strukturierte Finanzprodukte, wie zB *Aktienanleihen*, *Cash-or-Gold-Schuldverschreibungen* usw) unter den

- Subtatbestand des § 27 **Abs 2** EStG-E (Einkünfte aus der Überlassung von Kapital) bzw Abs 3 (Veräußerungen) oder
- aber unter den Subtatbestand des § 27 **Abs 4** EStG-E (Derivate)

fallen.

Die EB nehmen explizit nur auf sämtliche Arten von „Zertifikaten“ Bezug, die künftig unter den Subtatbestand des § 27 Abs 4 (und nicht unter Abs 2 bzw 3) fallen dürften. Gleiches wird wohl für Optionsscheine gelten, die schon nach derzeitiger Rechtsauffassung des BMF keine Forderungswertpapiere darstellen.

3.) Bewertung der Kapitalanlagen für Zwecke der geplanten Kursgewinnbesteuerung

Grundsätzlich ist anzumerken, dass das im vorliegenden Gesetzesentwurf vorgesehene Bewertungsverfahren zur Ermittlung der steuerlichen Anschaffungskosten (Anwendung des sog gewogenen Durchschnittskostenverfahrens) in zahlreichen Fällen aufgrund von Zuordnungsproblemen (Erwerb vor oder ab dem 1.1.2011) unlösbare Probleme bereitet. Beispielsweise wird auf folgende wenige Punkte hingewiesen:

- Einlösungs- oder Abschichtungsbetrag/Anschaffungspreis (vgl § 27a Abs 3 Z 2 lit a EStG-E): Offen ist, wie bei – in der Praxis gerade bei ausländischen Forderungswertpapieren häufigen – sukzessiv zur Auszahlung gelangenden Tilgungszahlungen (sog „Teiltilgungen“) bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage vorzugehen ist und wie gegebenenfalls anrechenbare ausländische Quellensteuern (zB „Capital Gains Tax“ ausländischer Rechtsordnungen) zu berücksichtigen sind.
- Gemeiner Wert/Anschaffungspreis (vgl § 27a Abs 3 Z 2 lit b EStG-E): Die generelle Heranziehung des Unterschiedsbetrages zwischen dem gemeinen Wert und dem Anschaffungspreis erscheint insofern als wenig systemkongruent, als der gemeine Wert (= Marktwert des einzelnen Wirtschaftsgutes iSd § 10 BewG 1955) gerade im Betriebsvermögen nicht immer mit dem nach § 6 Z 4 EStG für Entnahmen maßgeblichen Teilwert übereinstimmt (vgl § 6 Z 4 EStG, der offenbar nicht geändert wird: „Entnahmen sind mit dem Teilwert im Zeitpunkt der Entnahme anzusetzen“).
- Liquidationserlös/Anschaffungspreis (vgl § 27a Abs 3 Z 2 lit c EStG-E): Fraglich ist, wie im Falle von – in der Praxis gerade bei ausländischen Aktien häufigen – sukzessive zur Auszahlung kommenden Liquidationszahlungen (sog „Liquidation in Raten“) umzugehen ist.
- Bemessungsgrundlage Kapitaleinkünfte aus Fondsanteilen im EStG? § 27a Abs 3 EStG-E enthält keine Regelungen hinsichtlich der für Kapitalerträge aus

Fondsanteilen im Rahmen der Einkommensteuer anzusetzenden Einkünfte. Ein Verweis auf die in den §§ 40 Abs 1 InvFG, 40 Abs 1 ImmoInvFG idF BBG 2011-2014/ME geregelten (und offenbar maßgeblichen) Bemessungsgrundlagen auch in § 27a EStG-E wäre erforderlich.

- Auch die steuerlichen Konsequenzen des Transfers von Kapitalanlagen zwischen Privat- und Betriebsvermögen sind nach dem vorliegenden Gesetzesentwurf weitgehend unklar (vor allem der letzte Halbsatz in § 6 Z 5 2. Satz EStG-E wirft viele Probleme auf).

4.) Verbot des Ansatzes von Anschaffungsnebenkosten

Nach § 27a Abs 4 erster Satz EStG-E entspricht der Anschaffungspreis für Zwecke der Ermittlung der Einkünfte nach § 27 Abs 3 EStG-E den Anschaffungskosten ohne Anschaffungsnebenkosten. Ein Ausschluss der Berücksichtigung solcher Nebenkosten von der Ermittlung der steuerpflichtigen Veräußerungsgewinne kann zu stark überschießenden und damit wohl verfassungswidrigen Ergebnissen führen. Besonders augenscheinlich wird dies im Zusammenhang mit Ausgabeaufschlägen für den Erwerb von Investmentfondsanteilen (aufgrund des Gesetzestextes in seiner jetzigen Form lässt es sich zumindest nicht ausschließen, dass ein solcher Ausgabeaufschlag als Anschaffungsnebenkosten anzusehen und damit nicht abzugsfähig wäre). Bei Investmentfonds ist es durchaus üblich, dass für die Anschaffung von Investmentfondanteilen Ausgabeaufschläge von 5% oder mehr verrechnet werden.

Beispiel: Ein Investor erwirbt einen Investmentfondanteil mit Anschaffungskosten von 100 und einem Ausgabeaufschlag von 5%. Für die Anschaffung sind demnach 105 aufzuwenden. Wird der Anteil zu einem späteren Zeitpunkt um 104 veräußert, so wurde real ein Verlust von 1 erzielt. Käme ein Abzugsverbot für Anschaffungsnebenkosten zur Anwendung, so wäre ein Betrag von 4 der Besteuerung zu unterwerfen.

Vergleichbares gilt für die nunmehr ausgedehnte Regelung des § 20 Abs 2 EStG. Das nunmehr erweiterte Werbungskostenabzugsverbot des § 20 Abs 2 TS 2 EStG-E würde etwa dazu führen, dass Spesen, die anlässlich der Veräußerung eines Wertpapiers angelastet werden, nicht abzugsfähig sind. Auch ein solches Ergebnis kann in Einzelfällen zu einer stark überschießenden Besteuerung führen.

5.) Langfristiger Vermögensaufbau versus kurzfristige spekulative Investments

Im Sinne der oben erwähnten, breiten Akzeptanz ist es nach Auffassung der KWT zufolge auch erforderlich, innerhalb des neuen Besteuerungssystems

- kurzfristige, „spekulative“ Investments
- von langfristigen Vermögensaufbau- bzw Kapitalveranlagungsstrategien

zu unterscheiden. Diese Forderung wäre gesetzlich zB durch die Anwendung unterschiedlicher Steuersätze oder Steuerbemessungsgrundlagen erfüllbar (zB nach 5 Jahren Behaltdauer wird nur der halbe Veräußerungsgewinn besteuert), was prinzipiell auch aus technischer Sicht der Abzugsverpflichteten realisierbar erscheint.

6.) Ersatzloser Entfall der KEST-Gutschriften – Renditenachteil für „klassische“ Finanzprodukte und KEST-Rückholprozedere „ex post“?

Für Veräußerungen von Wirtschaftsgütern ab dem 1.7.2011 ist vorgesehen, dass das bis dato im Einsatz befindliche bewährte System der zeitanteiligen KEST-Belastung und -Entlastung bei Wertpapierverkäufen bzw -käufen ersatzlos entfallen soll. Der vorgesehene Wegfall der KEST-Gutschriften macht allerdings – wohl entgegen der eigentlichen Intention des Entwurfs – gerade die Kapitalveranlagung in klassische, „nicht-spekulative“ Finanzprodukte, wie zB Investments in klassische Schuldverschreibungen privatrechtlicher und öffentlich-rechtlicher Emittenten (Staatsanleihen) mit laufenden Zinszahlungen – für KEST-pflichtige Direktinvestoren wirtschaftlich unattraktiv. Erwirbt ein KEST-pflichtiger Anleger zB während einer Kuponperiode eine klassische Schuldverschreibung kurz vor Ablauf einer Kuponperiode, so müsste er im Rahmen des neuen Besteuerungssystems – mangels einer steuerlichen Entlastung der eingekauften Stückzinsen – bereits im Kaufzeitpunkt der Anleihe im Rahmen des Anschaffungspreises dem Veräußerer die bis zu diesem Zeitpunkt aufgelaufenen, anteiligen Bruttokuponzinsen (je nach Einstiegszeitpunkt bis zur Höhe von $99,9\% * X,xx \text{ €}$) in vollem Ausmaß abgelten, um im unmittelbar darauffolgenden Zuflusszeitpunkt am Kuponstichtag nur $75\% * X,xx \text{ €}$ Zinsertrag zu erhalten. Erst im Tilgungszeitpunkt bzw bei vorzeitiger Veräußerung der Anleihe würde im Rahmen der neuen Systematik dieser faktische Renditenachteil ausgeglichen, was den wirtschaftlichen Vorteil des gesamten Investments letztlich stark beeinträchtigt.

Unabhängig davon wären Käufe bzw Depoteinlieferungen bis zum 30.6.2011 auf Basis der derzeit in Geltung stehenden gesetzlichen Bestimmungen weiterhin unter Erteilung von KEST-Gutschriften abzuwickeln. Gleichzeitig fehlt im Gesetzesentwurf aber eine Rechtsgrundlage für eine Rückbelastung bzw Rückabwicklung der aus der Sichtweise per 1.7.2011 wirtschaftlich wohl „zu Unrecht“ erteilten KEST-Gutschriften. Ein „KESt-Rückholprozedere ex post“ im Wege der abzugsverpflichteten Stellen wäre allerdings – aufgrund des enormen administrativen Aufwands – praktisch unmöglich.

7.) Besteuerung „schwarzer“ Nichtmeldefondsanteile beim Abzugsverpflichteten

Die geänderten Vorschriften des InvFG sehen für Anteilsinhaber von „schwarzen“ Nichtmeldefondsanteilen (in denkbar unbestimmter Weise) vor, dass diese Anteilsinhaber **gegenüber dem Abzugsverpflichteten** – das ist idR die **inländische depottführende Bank** – einen „[...] Nachweis [...] – „[...] unter Beilage der dafür notwendigen Unterlagen [...]“ – erbringen dürfen, wodurch die so genannte „Pauschalbesteuerung“ von Erträgen aus „schwarzen“ Fonds – auch **rückwirkend** (dh *ex post*) – vermieden werden könnte. Dies deshalb, weil nach dem geplanten Entwurf die abzugsverpflichtete Stelle bei Vorlage der erforderlichen „Unterlagen“ zu einer entsprechenden **KESt-Korrektur**, dh entweder

- zu einer KEST-Nachbelastung oder aber
- auch zu einer nachträglichen KEST-Refundierung

verpflichtet sei.

Gegen eine solche Regelung sind abgesehen vom unverhältnismäßig hohen administrativen Aufwand für die depottführenden Banken auch gewichtige rechtliche Bedenken vorzubringen.

- Betreffend die Erteilung von nachträglichen KEST-Gutschriften sind die klaren Vorgaben des § 240 Abs 1 BAO zu bedenken, die dem Abzugsverpflichteten eine (anteilige) Rückzahlung der einbehaltenen Steuer grundsätzlich nur innerhalb eines Kalenderjahres gestatten.

- Was die Nachbelastung von Steuerabzugsbeträgen angeht, sind hingegen die zivilrechtlichen Vorgaben des OGH zu berücksichtigen, die einer solchen Regelung wohl entgegenstehen: Auf Basis des **Beschlusses** des **OGH** vom **5.8.2009, 6Ob86/09d** betreffend die Nachforderung von EU-Quellensteuerbeträgen durch eine abzugsverpflichtete österreichische Bank lässt sich wohl die Auffassung vertreten, dass eine Bank ihre Kunden im Rahmen des allgemeinen Zivilrechts *nachträglich nicht* mit Abzugsteuern (KESt, EU-QuSt) belasten darf.

Ein „Selbstnachweis“ des Anteilshabers sowie die daraus resultierende Steuerkorrektur für Erträge aus „schwarzen“ Fondsanteilen können folglich auch in Zukunft – wie schon bisher – stets nur im Wege der Einkommensteuererklärung, dh ausschließlich über die Finanzverwaltung, erfolgen.

8.) Steuerpflicht von ATX-Werten bei Steuerausländern

Beschränkt steuerpflichtige Personen, die in „ATX-Werte“ (zB österreichische Aktien) investieren, sollen künftig sowohl mit laufenden Erträgen als auch hinsichtlich realisierter Wertsteigerungen aus diesen Investments einkommensteuerpflichtig sein und mit einem entsprechenden KESt-Abzug belastet werden. Dies, obwohl eine derartige Steuerpflicht regelmäßig internationalem Steuerrecht widerspricht, weil durch die einschlägigen Verteilungsnormen in Doppelbesteuerungsabkommen idR dem Ansässigkeitsstaat des Veräußerers das ausschließliche Besteuerungsrecht zugeteilt wird, Österreich sohin im Regelfall aus völkerrechtlicher Sicht gar kein Besteuerungsrecht hat.

Aus Sicht beschränkt einkommensteuerpflichtiger natürlicher Personen führt diese geplante Änderung – anders als bei institutionellen Anlegern, denen die Möglichkeit der Abgabe einer KESt-Befreiungserklärung zustehen soll – jedenfalls zu aufwändigen DBA-gestützten Rückerstattungsanträgen, sofern ein völkerrechtskonformes Besteuerungsergebnis erzielt werden soll. Dies deshalb, weil eine unmittelbare Entlastung an der Quelle in diesen Fällen weder zulässig noch durchführbar ist. Im Ergebnis würde eine derartige steuergesetzliche Maßnahme dem Finanz- und Börseplatz Österreich beträchtlichen wirtschaftlichen Schaden zufügen und auf Seiten der Finanzverwaltung den administrativen Aufwand erhöhen, ohne dabei das (endgültige) in Österreich verbleibende Steueraufkommen letztlich nennenswert zu erhöhen.

9.) Neukonzeption des „KESt-Abzugsverpflichteten“

Die neue Konzeption der Abzugspflicht der depotführende Stelle bzw der auszahlenden Stelle ist in weiten Bereichen völlig unklar. Der Begutachtungsentwurf knüpft hinsichtlich der KESt-Abzugsverpflichtung offenbar nicht mehr (ausschließlich) an das bislang bewährte Prinzip der kuponauszahlende Stelle, sondern sieht in bestimmten Fällen (auch) eine Abzugspflicht der sog inländischen auszahlende Stellen vor, wobei eine gleichzeitige Depotführung durch das verpflichtete Institut offensichtlich nicht mehr Voraussetzung sein soll. Praktische Konsequenz dieser Änderung wäre, dass uU sämtliche Geschäftsbereiche der Banken künftig von der Steuerabzugspflicht (ua auch Interbankengeschäft, Treasury, Zahlungsverkehr) unmittelbar oder mittelbar betroffen sein könnten. Im Rahmen der – nach Ansicht der KWT unbedingt beizubehaltenden – bisherigen Praxis ist nämlich zu beachten, dass das

derzeitige KESt-Abzugssystem die abzugsverpflichtete Stelle iSd § 95 Abs 3 Z 2 EStG immer dort lokalisiert, wo die unmittelbare Auszahlung der Kapitaleinkünfte an den Anleger erfolgt. Der neu gefasste Wortlaut der einschlägigen Gesetzesbestimmungen öffnet demgegenüber (unlösbarer) Zurechnungsfragen in Zusammenhang mit den abzugspflichtigen Einkünften Tür und Tor und wirft zahlreiche Unklarheiten auf, inwieweit Abzugspflichten auch im Rahmen der Wertpapier-, Treasury- und Zahlungsverkehrsgeschäften

- zwischen Kreditinstituten untereinander (Eigengeschäft bzw im Rahmen der Drittverwahrung)
- bzw zwischen Banken und deren Endkunden

bestehen oder nicht. Gerade im Rahmen der – in der Bankenpraxis übrigens häufig anzutreffenden – Drittverwahrung von Wertpapieren (§ 3 DepotG) bereitet die geplante Neufassung für die (potentiell) Abzugsverpflichteten erhebliche Auslegungs- und Anwendungsschwierigkeiten. Entsprechende gesetzliche Klarstellungen bzw allfällige gesetzliche Ausnahmebestimmungen sind deshalb aus Gründen der Rechtssicherheit in diesem Bereich unbedingt notwendig.

10.) KESt-Befreiungstatbestände

Der gesetzliche Katalog der KESt-Befreiungen im vorliegenden Gesetzesentwurf (vgl § 94 EStG) ist jedenfalls zu überarbeiten. Es ist dabei aus Sicht der KWT auf alle Fälle vorzusehen, dass sich der neu adaptierte, aber entsprechend den EB grundsätzlich unverändert beizubehaltende KESt-Befreiungskatalog, welcher derzeit in Gesetzes- bzw zT in Verordnungsgestalt dem aktuellen Rechtsbestand angehört, sowohl in terminologisch-legistischer Hinsicht als auch in materiell-inhaltlicher Bedeutung in seinem gesamten Spektrum (persönlicher und sachlicher Anwendungsbereich) in das neu konzipierte Besteuerungssystem systemkonform und nahtlos einfügt.

Im Rahmen der Neufassung der Besteuerung der „Einkünfte aus Kapitalvermögen“ bedarf es in § 94 EStG der folgenden Änderungen bzw Anpassungen:

Z 2 2. Teilstrich

Wünschenswert wäre es, diese Befreiung bei der nationalen Schachtel auch für Portfoliobeteiligungen unter 10 % auszudehnen, um einen völligen Gleichklang von Körperschaftsteuer- und Kapitalertragsteuer herbeizuführen.

Z 3 lit a

„Bei **Einkünften aus Kapitalvermögen** bei Kreditinstituten, wenn der Gläubiger der Einkünfte ein in- oder ausländisches Kreditinstitut ist.“

Z 4

„Bei **Einkünften aus Kapitalvermögen**, das bei ausländischen Betriebsstätten von Kreditinstituten besteht.“

Z 5

„Bei Einkünften

- gemäß § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b fünfter Teilstrich;
- im Sinne des § 27 Abs. 2 Z 2,
- sowie § 27 Abs. 3 und 4,

deren Empfänger [...]"

Nach Ansicht der KWT soll diese KESt-Befreiungserklärung auch den Bereich der Mitarbeiterbeteiligung umfassen. Diesbezüglich wird folgende Erweiterung der Befreiungsbestimmung vorgeschlagen:

„Bei Einkünften gemäß § 27 Abs 3, deren Empfänger ein Rechtsträger nach § 3 Abs 1 Z 15 lit b 2. Teilstrich 2. Satz ist, unter folgenden Voraussetzungen:

- a) der Empfänger erklärt dem Abzugsverpflichteten bei Nachweis seiner Identität schriftlich, dass die Kapitaleinkünfte aus Kapitalanteilen stammen, die gemäß § 3 1 15 b erworben wurden (Befreiungserklärung 2)
- b) der Empfänger leitet eine Gleichschrift der Befreiungserklärung unter Angabe seiner Steuernummer im Wege des Abzugsverpflichteten dem zuständigen Finanzamt zu.
- c) Der Abzugsverpflichtete ist ein inländisches Kreditinstitut“

Begründung:

Die Bestimmung soll sicherstellen, dass depotführende Banken von der KEST-Abfuhrverpflichtung für Mitarbeiterbeteiligungen in jenen Fällen freigestellt werden, in denen das gesetzlich (als Alternative zur Hinterlegung bei einer Bank) geforderte treuhändige Verwalten durch einen vom Arbeitgeber und der Arbeitnehmervertretung gebildeten Rechtsträger erfolgt. Die Bestimmung zur Ausnahme von der Abzugspflicht wurde einer vergleichbaren Bestimmung für Kapitalgesellschaften nachgebildet. Hier existiert für Banken ein bereits bekanntes und funktionierendes System. Diese Vorgehensweise verhindert, dass die Entlastung erst bei der Veranlagung durch den Steuerpflichtigen/Mitarbeiter erfolgen kann. Im Rahmen von Mitarbeiterbeteiligungsprogrammen erfolgt die Abgabe von Kapitalanteilen in kleinen, je nach Anlass über das Kalenderjahr verteilten Tranchen. Eine genaue Identifizierung sowie Bewertung einzelner Kapitalanteile würde für die depotführende Stelle wie auch für die Finanzverwaltung einen kaum zu bewältigenden administrativen Aufwand nach sich ziehen. Werden Kapitalanteile verschiedener wirtschaftlicher Eigentümer treuhändig gehalten und im Rahmen dessen einheitlich innerhalb eines Depot veranlagt, ist es der depotführenden Bank nicht möglich bzw. zumutbar den tatsächlichen wirtschaftlichen Eigentümer der Kapitalanteile zu ermitteln.

- In diesen Fällen ist die depotführende Bank verpflichtet, die Anschaffungskosten im Wege des gewogenen Durchschnittspreisverfahrens zu ermitteln. Haben die wirtschaftlichen Eigentümer unterschiedliche Anschaffungskostenzusammensetzungen, führt die Ermittlung der Bank zu falschen Ergebnissen. Diese müssten verwaltungsaufwändig im Zuge der Veranlagung korrigiert werden.
- Werden in der Folge Kapitalanteile zwischen verschiedenen Depots desselben Steuerpflichtigen übertragen, kann die Zuordnung des Depots zum Treuhänder eine unzutreffende Kapitalertragsbesteuerung nach sich ziehen.

Z 6 lit a

„Einkünfte gemäß § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b fünfter Teilstrich“

Z 9

An dieser Stelle müssten iZm der Neuregelung der steuerlichen Behandlung von sämtlichen **Kapitalmaßnahmen** innerhalb der „Einkünfte aus Kapitalvermögen“ **entsprechende KEST-Befreiungstatbestände** für weitere Kapitalmaßnahmen eingefügt werden.

Z 10

„Bei Einkünften im Sinne des § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b fünfter Teilstrich, des § 27 Abs. 2 Z 2 und des § 27 Abs. 3 und 4, die [...]“

Z 11

„Bei Kapitalerträgen im Sinne des § 95 Abs. 2 Z 1 lit. b fünfter Teilstrich, des § 27 Abs. 2 Z 2, des § 27 Abs. 3 und 4, die einer [...]“

Z 14

„Bei Einkünften aus Kapitalvermögen, die im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht gemäß § 98 Abs. 1 Z 5 EStG 1988 nicht steuerbar sind.“

11.) Fremdwährungskredite

Besonders getroffen von den geplanten Neuregelungen erscheinen Fremdwährungskredite. Zur Absicherung werden in diesem Bereich regelmäßig diverse Derivatgeschäfte abgeschlossen (Währungsoptions- sowie Devisentermingeschäfte bzw Zinsabsicherungsinstrumente wie Zinsswaps und Zinscaps). Abgesehen davon, dass völlig offen ist, wie bei diesen

Geschäften die konkrete Bemessungsgrundlage für die heranzuziehenden Einkünfte berechnet werden soll, kann die beabsichtigte wirtschaftliche Absicherung nach der vorgesehenen Besteuerungssystematik nicht mehr erreicht werden. Im Rahmen von Fremdwährungsfinanzierungen sind außerdem besonders die sog „Fondssparpläne“ von Bedeutung, die Kreditkunden regelmäßig (monatlich/vierteljährlich/jährlich) „besparen“. Die neuen KEST-Regelungen führen am Laufzeitende der Finanzierung und des damit verbundenen Tilgungsträgers zu einer massiven Belastung des Tilgungsträgers (in Höhe von 25 % der Wertsteigerung), was sich in der Sphäre des Kreditnehmers letztlich in einer erheblichen, nicht vorhersehbaren „Finanzierungslücke“ äußert.

12.) Gesetzliche Übergangsbestimmungen

Sämtliche Übergangsbestimmungen in § 124b EStG-E – insbesondere die **Z 181 bis Z 189** – sind von Grund auf zu überarbeiten. Entweder fehlen Übergangsregelungen zur Gänze oder führen sie im Verhältnis zueinander zu unlösbaren (Wertungs-)Widersprüchen. Exemplarisch weist die KWT diesbezüglich auf Käufe von Wirtschaftsgütern ab dem 1.1.2011 und Verkäufe ab dem 1.7.2011 hin: Ungeregelt ist in diesem Zusammenhang etwa die Frage, ob bei Veräußerung der Wirtschaftsgüter allenfalls bei Anschaffung bereits bezahlte Stückzinsen nun in die maßgebliche Bemessungsgrundlage einzurechnen sind oder nicht. Hinweis: Diese Anschaffungen erfolgen noch mit KEST-Gutschriften, deren Rückzahlung/Refundierung administrativ äußerst aufwändig wäre (siehe bereits oben).

Die Übergangsregelung des § 124b Z 185 EStG-E ist auch in anderen Punkten unklar. Beispielförmig wird angeführt:

- Da die Bestimmung ganz offenbar darauf abzielt, dass Wirtschaftsgüter und Derivate, die vor dem 1.1.2011 erworben werden, nicht unter dieses neue Regime fallen, ist die Verwendung des Wortes „erstmals“ nur verwirrend. Das Wort „erstmals“ in § 124b Z 185 erster Satz EStG-E wäre daher zu streichen.
- Gewisse Derivate iSd § 27 Abs 4 EStG-E sind aufgrund ihrer Rechtsnatur einer Anschaffung bzw einem Erwerb nicht zugänglich. So kann man beispielsweise nicht vom „Erwerb eines Termingeschäfts“ oder dem „Erwerb einer Stillhalterposition im Rahmen einer OTC-Option“ sprechen. Insoweit ist die Terminologie der Übergangsregelung daher an die Besonderheiten von Optionen anzupassen.
- Unklar ist auch der zweite Satz des § 124b Z 185 EStG-E. Geht man nach dem strengen Wortlaut dieses zweiten Satzes, so ist diese Regelung überflüssig, zumal Forderungswertpapiere ohne laufenden Kupon wie beispielsweise Nullkuponanleihen oder Indexzertifikate ohnehin als Wirtschaftsgüter oder Derivate iSd § 27 Abs 3 und Abs 4 EStG-E anzusehen sind und daher, sofern sie vor dem 1.1.2011 erworben wurden, von § 124b Z 185 erster Satz EStG-E erfasst werden.
- Unklar scheint die Besteuerungssituation bei Käufen vor dem 1.1.2011, wobei durch nachfolgende Verkäufe innerhalb der 12-Monatsfrist (im Anwendungsbereich bereits des neuen Besteuerungsregimes) anfallende Veräußerungsgewinne (nach § 30 EStG) nicht steuerbar sind oder vom neuen Besteuerungskonzept doch erfasst werden werden.
- In § 124b Z 185 EStG-E sollte der zweite Satz dahingehend eingeschränkt werden, als Forderungspapiere nach Z 1 bis Z 3 ausgenommen sind.

- § 124b Z 185 EStG-E sollte weiters lauten: „§ 27 Abs. 3 und Abs. 4 in der Fassung des Bundesgesetzes BGBl. I Nr. xxx/2010 sind erstmals auf Wirtschaftsgüter und Derivate im Sinne des § 27 Abs. 3 und 4 anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2010 **entgeltlich** erworben wurden.“ Andernfalls könnte sich die Konsequenz ergeben, dass vor dem 1.1.2011 angeschaffte Wirtschaftsgüter und Derivate trotz Bestandsschutzes im Falle einer unentgeltlichen Übertragung nach dem 31.12.2010 plötzlich unter das neue Besteuerungsregime fallen, wobei sich dann die Frage stellt, wie die zu besteuernenden Veräußerungsgewinne in diesem Fall zu berechnen sind (es kann wohl unter gleichheitsrechtlichen Gesichtspunkten nicht sein, dass dem Veräußerungserlös auch nach Ablauf der 1-jährigen Spekulationsfrist dann nur die historischen Anschaffungskosten des unentgeltlichen Rechtsvorgängers gegenüber gestellt werden!!).

13.) Die Existenz von zwei parallelen „KESt-Systeme“ – auf Ewigkeit?

Die geplanten Übergangsbestimmungen sind nicht nur aus Sicht der abzugsverpflichteten Stellen sowie wohl auch aus Sicht der jeweiligen Steuerschuldner (Abgabepflichtigen) weitgehend unklar und widersprüchlich. Sie führen im Ergebnis dazu, dass – auf Ewigkeit – zwei unterschiedliche Steuerabzugs- und Steuerberechnungssysteme nebeneinander bestehen bleiben. In diesem Zusammenhang ist auf die

- teilweise „ewigen“ Laufzeiten von bestimmten Zertifikaten
- oder zumindest auf die sehr langen Laufzeiten (zB 30 Jahre) von Nullkuponanleihen hinzuweisen.

Aus Bankensicht ist eine solche Konsequenz nicht nur IT-technisch, sondern auch im Hinblick auf eine adäquate Kundenberatung aufgrund der insbesondere im so genannten „Retailgeschäft“ einzuhaltenden (zivilrechtlichen) Transparenzgrundsätze de facto nicht administrierbar (zB Abstellen auf individuelle Anschaffungsstichtage sowie auf bestimmte Produktformen etc im Gesetzesentwurf anstelle der Heranziehung bestimmter Emissionsstichtage usw).

D) Weitere ausgewählte Anmerkungen zu einzelnen Bestimmungen des Gesetzesentwurfs

1.) Ad § 27 Abs 6 EStG-E (Veräußerungsfiktion bei Depotentnahme)

Gemäß § 27 Abs 6 EStG-E gelten als Veräußerung im Sinne der Abs 3 und 4 auch die Entnahmen aus einem Depot. Der Sinn und Zweck der Bestimmung scheint nur auf die Entnahme von Wertpapieren von inländischen Depots abzielen. Es ist nicht davon auszugehen, dass die Veräußerungsfiktion etwa auch den Übertrag von Wertpapieren von einem deutschen Depot auf ein anderes deutsches Depot erfassen würde.

2.) Ad § 27a EStG-E

§ 27a EStG-E ist von der systematischen Stellung verfehlt; warum Steuersätze nicht weiterhin in § 37 EStG geregelt werden, ist unergründlich. Die Regel stellt eindeutig nur auf Einkünfte aus Kapitalvermögen ab; nur durch den Verweis in Abs 6 werden auch betriebliche Einkünfte einbezogen.

3.) Ad § 30 EStG-E

Auch im Rahmen des § 30 EStG-E stellen sich grundsätzliche Fragen, beispielsweise: Für Wirtschaftsgüter, die in § 27 Abs 3 EStG-E genannt sind, gilt die einjährige Spekulationsfrist nicht und auch die zehnjährige Frist nicht. Sie fallen daher unter § 30 EStG, ohne dass eine Frist geregelt ist.

4.) Ad § 37 EStG-E

Problematisch ist, dass § 37 Abs 1 iVm Abs 4 EStG gestrichen werden soll: Diese Bestimmung hat für Einkünfte aus Beteiligungen (Dividenden, Zuwendungen von Stiftungen im außerbetrieblichen Bereich und Veräußerungen nach Ablauf der Spekulationsfrist) die Anwendung des halben durchschnittlichen Steuersatzes vorgesehen.

Wenn nunmehr eine Antragsveranlagung erfolgt, würde auch auf Beteiligungserträge der volle Einkommensteuersatz zur Anwendung kommen. Dies ist nach Ansicht der KWT nicht gerechtfertigt, da bei Beteiligungserträgen der Halbesteueratz der Systematik des Steuersystems entspricht (Dividenden stammen aus dem versteuerten Gewinn).

E) Schlussbemerkungen zum vorliegenden Gesetzesentwurf

Insgesamt wäre es wünschenswert gewesen, der Gesetzgeber hätte sich zu einer umfassenden Reform des Ertragsteuerrecht durchgerungen und nicht eine sehr punktuelle Änderung in der Art einer „Patchworktechnik“ geschaffen, die zu einem beachtlichen Systembruch führt und außerdem in der vorgesehenen kurzen Zeit überhaupt nicht umgesetzt werden kann. Für die praktische Einführung eines derart weitreichenden neuartigen Besteuerungskonzepts wird

- auf Grundlage der bisherigen Erfahrungen vor allem der Kreditwirtschaft (zB in Zusammenhang mit der Einführung des KEST-Systems im Jahr 1993 bzw der Einführung der EU-QuSt 2005)
- sowie auch nach Angaben der deutschen Bankinstitute im Hinblick auf die Einführung deutsche Abgeltungsteuer im Jahr 2008

jedenfalls ein mehrjähriger Mindestzeitraum als erforderliche Vorlaufzeit erachtet. Dies deshalb, weil für ganze Geschäftsbereiche, wie zB für jenen der Derivate (zB Swaps, Optionen, Termingeschäfte) die Entwicklung eines gänzlich neuen, IT-gestützten Geschäftssystems mit Schnittstellen zu einem geeigneten Abrechnungssystem unter Berücksichtigung der Verknüpfung mit den jeweils maßgeblichen Kundendaten entwickelt werden muss, damit automatisiert überhaupt die erforderlichen Steuerberechnungen vorgenommen werden können. Das bedeutet, dass eine Vielzahl von so genannten „steuerlichen Ereignissen“ im Rahmen der IT definiert und programmiert werden müssen.

Aber auch im Bereich des Wertpapiergeschäfts stellen sich durchaus vergleichbare Implementierungsprobleme in Zusammenhang mit jenen steuerlichen Konsequenzen, die der Gesetzesentwurf bei Depoteinlieferungen, Depotüberträgen und Umbuchungen etc vorsieht. Der Gesetzesentwurf macht nämlich auf Seiten der Banken auch im Wertpapiergeschäft die IT-gestützte Speicherung neuer, derzeit nicht vorhandener steuerlicher Parameter erforderlich. Vor allem das Thema „Kapitalmaßnahmen“ ist bis dato, also auch bereits im KEST-

System, nicht befriedigend gelöst. Dasselbe gilt für in der Praxis häufige Fälle, in denen die für die Steuerermittlung erforderlichen Daten dem Abzugsverpflichteten faktisch nicht zur Verfügung stehen und auch rechtlich nicht erzwungen werden können, etwa Depotübertragungen aus dem Ausland.

Vor dem Hintergrund der aufgezeigten Problematik ist die KWT der Auffassung, dass das neue Besteuerungskonzept einer grundlegenden Neuorientierung auf der Basis einer verfassungsrechtlichen Grundlage bzw von tragenden Prinzipien bedarf und vor allem auf der Basis einer allgemeinen Akzeptanz gegebenenfalls neu auszurichten wäre.

F) Stellungnahme zur Streichung von § 31 EStG und zur Einbeziehung betrieblich gehaltener Kapitalanlagen in das neue Konzept der Kapitalbesteuerung

Zu Z 3, 6 und Z 12 - § 6 Z 2 und 5, § 20 Abs 2, Entfall des § 31

Nach dem neuen Konzept der Kapitalbesteuerung (§§ 27 und 27a EStG-Entwurf) sollen die in der Bestimmung des § 27 aufgezählten Einkünfte – unabhängig davon, ob sie aus Zinsen oder Substanz stammen – sowohl im betrieblichen als auch im außerbetrieblichen Bereich grundsätzlich einheitlich steuerlich erfasst werden. Daraus resultierend sollen Wirtschaftsgüter und Derivate iS § 27 Abs 3 und 4, soweit § 27a Abs 1 EStG-Entwurf zur Anwendung kommt, nach § 6 Abs 2 lit c EStG-Entwurf abweichend von der allgemeinen Regel stets mit den sogenannten Anschaffungspreis anzusetzen sein. Der Anschaffungspreis soll den unternehmensrechtlichen Anschaffungskosten ohne Anschaffungsnebenkosten entsprechen. Dadurch sollen sowohl der Ansatz des Teilwertes als auch in der Folge Teilwertabschreibungen für Wirtschaftsgüter und Derivate im Betriebsvermögen (ob notwendig oder gewillkürt) ausgeschlossen sein (eine Ausnahme stellen die unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaften dar). Wertschwankungen der genannten Wirtschaftsgüter würden sich somit während der Behaltdauer in der steuerlichen Gewinnermittlung nicht mehr auswirken. In Zukunft könnten daher Verluste aus betrieblichen Kapitalanlagen auch innerbetrieblich nicht mit anderen Erträgen ausgeglichen werden.

Weiters sollen auch privat gehaltene, bisher unter § 31 EStG fallende qualifizierte Beteiligungen durch die ersatzlose Streichung des § 31 EStG in das neue Konzept der Kapitalbesteuerung integriert werden (somit insbesondere Besteuerung mit 25%, Erfassung mit Anschaffungskosten ohne Anschaffungsnebenkosten, Geltung von § 20 Abs 2 EStG, Verlustausgleich nur nach Maßgabe von § 27 Abs 8 EStG).

Nach Ansicht des Fachsenats für Steuerrecht der KWT sollte diese geplante Vorgangsweise aus folgenden Gründen nochmals grundlegend überdacht werden:

Der Gesetzgeber hat zuletzt in den Materialien zum Rechnungslegungsrechtsänderungsgesetz 2010 (484 der Beilagen XXIV GP) zum Ausdruck gebracht, dass er eine Angleichung der Unternehmens- und der Steuerbilanz anstrebt. Von diesem Ziel würde der Gesetzgeber mit der beabsichtigten Änderung - mit Ausnahme der unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaften - völlig abgehen, damit sowohl bewährte Bereiche der steuerlichen Erfassung als auch gesicherte Bereiche von Lehre und Rechtsprechung verlassen und völliges Neuland betreten. Die betriebliche Gewinnermittlung würde völlig unsystematisch zerteilt werden, da

sämtliche anderen Wirtschaftsgüter steuerlich entsprechend den GoB zu bilanzieren sind, somit Anschaffungsnebenkosten zu aktivieren und Teilwertabschreibungen entsprechend den einschlägigen Bewertungsvorschriften steuerwirksam vorzunehmen sind. Ebenso würde es einen erheblichen Systembruch darstellen, wenn mit dem Erwerb zusammenhängende Aufwendungen (die gerade im betrieblichen Bereich oft sehr erheblich sein können, wenn man zB bei größeren Beteiligungsengagements an Due-Diligence-Kosten sowie Rechts- und Beratungskosten denkt) keine Betriebsausgabe mehr darstellen würden, und würde die geplante Neuregelung überdies zu einer langwierigen Auseinandersetzung darüber führen, was Anschaffungspreis und Anschaffungsnebenkosten sind (zB im Falle des Agios).

Durch die geplanten Änderungen würden somit Ansatz und Bewertung einzelner Wirtschaftsgüter des betrieblichen Bereichs, nämlich die im Betriebsvermögen befindlichen Wirtschaftsgüter iSd 27 Abs 3 und 4 EStG (insbes auch GmbH-Anteile), weitgehend willkürlich aus der betrieblichen Gewinnermittlung herausgebrochen und einem eigenen Besteuerungsregime unterworfen werden. Die daraus resultierende Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen und Ausgaben im Zusammenhang mit der Anschaffung und Verwertung insbesondere von qualifizierten Beteiligungen im betrieblichen Bereich (keine Teilwertabschreibung, nur eingeschränkte Ausgleichsfähigkeit von Verluste, unklare Rechtssituation hinsichtlich Verlustvortrag – siehe oben) würde einen erheblichen Eingriff in das bestehende Ertragsteuerrecht darstellen.

Praktische Probleme hinsichtlich einer Änderung der steuerlichen Behandlung im Betriebsvermögen würden sich uE jedenfalls auch in Umgründungsfällen (Art II und III UmgrStG) ergeben, da § 7 Abs 3 KStG Körperschaften jedenfalls von der Neuregelung ausgenommen sind und damit insoweit eine Art „Änderung der Gewinnermittlung“ eintreten würde, was die Bewertung der von der Neuregelung betroffenen Wirtschaftsgüter betrifft. Würden daher beispielsweise bei einer Betriebseinbringung Wertpapiere in eine Kapitalgesellschaft übertragen, müsste bei der übernehmenden Kapitalgesellschaft der (bisher nicht aktivierte) Anschaffungsnebenkostenbetrag steuerlich aktiviert werden bzw eine Teilwertabschreibung nachgeholt werden, es würden sich daher Fragen analog § 20 Abs 8 UmgrStG stellen, dies aber als „Massenphänomen“ auch bei jeder Betriebseinbringung durch einen § 4- bzw § 5-EStG-Gewinnermittler. Die KWT lehnt daher das Herausbrechen einzelner Wirtschaftsgüter aus der betrieblichen Gewinnermittlungsart ab, da ansonsten die einheitliche Gewinnermittlung im Unternehmensbereich massiv in Frage gestellt wird, was auch mit erheblichem administrativen Mehraufwand sowohl auf Seiten der Unternehmen als auch auf Seiten der Finanzverwaltung verbunden ist.

Es sollten daher für im Betriebsvermögen gehaltene Wirtschaftsgüter des Finanzanlage- und Finanzumlaufvermögens unverändert die allgemeinen GoB gelten (und hinsichtlich der steuerlichen Erfassung auch die bisherigen tariflichen Steuersätze) und nicht die Grundsätze der geplanten §§ 27 und 27a EStG-E. Zumindest sollten im Betriebsvermögen gehaltene Beteiligungen an Kapitalgesellschaften nach den bisher geltenden Bewertungsregeln behandelt werden und nur sonstige Wertpapiere (insbes Anleihen) nach der geplanten Neuregelung.

Nach Ansicht der KWT sollte für qualifizierte, ab 1%ige außerbetriebliche Beteiligungen auch § 31 EStG beibehalten werden. Es ist nämlich zu berücksichtigen, dass insbesondere bei GmbH-Anteilen ein höheres persönliches Engagement an den Beteiligungen besteht. Dieses Engagement besteht in der Praxis bereits bei geringen Beteiligungs-Prozenten, wie beson-

ders anhand von großen Freiberufler-GmbHs (Rechtsanwalts-GmbHs, Wirtschaftstreuhand-GmbHs) mit zahlreichen (oft 30 bis 40) Gesellschaftern deutlich wird.

Dementsprechend sollten zumindest für betriebliche und außerbetriebliche Kapitalbeteiligungen auch die Regelungen des § 37 Abs 4 und 8 EStG beibehalten werden, weil damit konsequent das bisherige Besteuerungskonzept von Körperschaftsbeteiligungen im EStG – das Halbsatzverfahren mit zuerst 25% KöSt in der Gesellschaft und darüber hinaus bei Ausschüttung (sofern nicht KESt-endbesteuert) oder Veräußerung der Anteile den halben Steuersatz – aufrecht erhalten bliebe.

Im Zusammenhang mit der Ausweitung des Abzugsverbotes des § 20 Abs 2 EStG auf die Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen aus Kapitalvermögen und aus Derivaten, unabhängig davon, ob sie im Betriebs- oder im Privatvermögen anfallen, ergibt sich noch eine weitere Problematik im Zusammenhang mit **Steuerpflichtigen (natürlichen Personen), die Wertpapierspekulationen gewerbsmäßig betreiben und daraus Einkünfte aus Gewerbebetrieb (Wertpapierhandel) erzielen**. Nachdem § 27a Abs 6 EStG-E die Neuregelung auch auf die betrieblichen Einkunftsarten ausdehnt, sind diese Steuerpflichtigen durch das Abzugsverbot des § 20 Abs 2 EStG und auch durch das Verbot der Berücksichtigung von Anschaffungsnebenkosten unverhältnismäßig hart betroffen. Die im Zusammenhang mit solchen Einkünften anfallenden Ausgaben („Tradingkosten“) sind nicht unerheblich und führt das Abzugsverbot in gewissen Konstellationen - wenn nämlich die Tradingkosten annähernd gleich hoch sind wie die erzielten Einkünfte - dazu, dass Steuerpflichtige Einkünfte zu versteuern haben, die sie wirtschaftlich gar nicht erzielt haben. Es ist an dieser Stelle auf die deutsche Rechtslage zu verweisen, wonach der Gewinn bei derartigen Einkünften (geregelt im § 20 dEStG) „nach Abzug von Aufwendungen, die in unmittelbarem sachlichem Zusammenhang mit dem Veräußerungsgeschäft stehen“ ermittelt wird.

Weiters ergibt sich in diesen Fällen bei KESt-Pflicht der Veräußerungsgewinne auch das Problem, dass ein Verlustausgleich nur im Rahmen der Veranlagung möglich sein soll (vgl § 27 Abs 8 EStG-E). Da es bei derartigen Tätigkeiten aber durchaus üblich ist, dass innerhalb kurzer Zeit, auch innerhalb nur eines Tages, Gewinne und Verluste erzielt werden, würde eine KESt-Pflicht der Veräußerungsgewinne und ein Verlustausgleich erst im Wege der Veranlagung zu einer ungewöhnlich hohen, vielleicht sogar ruinösen Vorfinanzierung von KESt durch die betroffenen Steuerpflichtigen führen. Auch in diesem Zusammenhang ist auf das deutsche EstG (§ 43a dEStG) zu verweisen, wonach ein sofortiger Ausgleich von positiven und negativen Kapitalerträgen zwingend vorgesehen ist.

Zusammenfassend empfiehlt der Fachsenat für Steuerrecht der KWT dringend folgende Vorgangsweise:

- Beibehaltung von § 31 EStG in der bisherigen Form mit Geltung ab einer Beteiligung von 1% sowie der bisherigen Regelungen in § 37 Abs 4 und 8 EStG. Zur Vermeidung einer Schieflage sollte für Verluste aus Beteiligungen iSd § 31 EStG ein Verlustausgleich mit anderen Kapitaleinkünften iSd § 27 Abs 8 EStG nach der weiter unten vorgeschlagenen Systematik möglich sein.
- Keine Erweiterung des § 20 Abs 2 EStG auf Einkünfte aus realisierten Wertsteigerungen aus Kapitalvermögen und aus Derivaten.
- Beibehaltung der bisherigen Behandlung von Kapitalanlagen (zumindest von Kapitalbeteiligungen) im betrieblichen Bereich, also vollständiger Verzicht auf die Einbezie-

hung in die Regelungen der geplanten Kapitalbesteuerung der §§ 27 und 27a (zB durch Abgabe einer Befreiungserklärung), weiterhin somit Möglichkeit der Aktivierung von Anschaffungsnebenkosten, der Absetzbarkeit von Teilwertabschreibungen sowie von Veräußerungsverlusten sowie keine Anwendung von § 20 Abs 2 EStG.

Zu Artikel 3 – Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988 Stellungnahme zu sonstigen Änderungen im EStG

Zu Z 28 und Z 32 - §§ 108c und 124b Z 180 EStG (Forschungsprämie)

Die Erhöhung des prozentuellen Ausmaßes der Forschungsprämie sowie die Vereinfachung der steuerlichen Forschungsförderung werden unter dem Gesichtspunkt der Erhöhung der Attraktivität Österreichs als Forschungsstandort sowie der dadurch erzielten Verwaltungsvereinfachung grundsätzlich begrüßt.

Da im Gegenzug die bisherigen Forschungsfreibeträge mit einer Steuerersparnis von bis zu 17,5% (bei Einkommensteuerpflichtigen 50% von 35%) sowie mit teilweise weiter definierten Berechnungsgrundlagen gestrichen werden, empfiehlt die KWT, die Forschungsprämie – auch in Anbetracht ihrer Einbeziehung in die Forschungsquote – nicht auf 10%, sondern auf 12% zu erhöhen und/oder die Bemessungsgrundlage der Forschungsprämie dahingehend auszudehnen, dass auch durch den Entfall des bisherigen Forschungsfreibetrags nicht mehr begünstigten Aufwendungen in die Basis der neuen Forschungsprämie einbezogen werden.

Nach der geplanten Neufassung steht lediglich "Steuerpflichtigen, die nicht Mitunternehmer sind" eine Prämie zu. Dies ist deutlich zu eng formuliert: Hat der Steuerpflichtige eine Forschung im eigenen Betrieb und ist er gleichzeitig an einer (forschenden oder auch nicht forschenden) Mitunternehmerschaft (ggf auch nur geringfügig) beteiligt, so hat er nach der Neufassung offensichtlich keinen Anspruch auf eine eigene Forschungsprämie. Es sollte daher bei der bisherigen Formulierung ("Steuerpflichtige, soweit sie nicht Mitunternehmer sind") bleiben.

Bei Mitunternehmerschaften ist - wie bisher - die Mitunternehmerschaft selbst antragsberechtigt. Bei ausländischen forschenden Mitunternehmerschaften fehlt es freilich idR an einer steuerlichen Erfassung der Mitunternehmerschaft im Inland. In der Praxis wird eine Beantragung der Forschungsprämie durch die inländischen Gesellschafter aus verwaltungsökonomischen Gründen akzeptiert. Diese Regelung sollte gesetzlich festgeschrieben werden (Vorschlag: "Steuerpflichtige, soweit sie nicht Mitunternehmer an im Inland steuerlich registrierten Mitunternehmerschaften sind...").

Die Übergangsbestimmung des § 124b Z 180 EStG sieht vor, dass die prozentuell erhöhte Forschungsprämie für Wirtschaftsjahre mit Beginn nach dem 31.12.2010 gelten soll. Dadurch werden all jene Unternehmen schlechter gestellt, die zu einem vom 31.12. abweichenden Stichtag bilanzieren. Für diese Unternehmen ist es nämlich ausgeschlossen, für Forschungsaufwendungen, die ab 1.1.2011 bis zu ihrem jeweiligen Bilanzstichtag im Jahre 2011 anfallen, die erhöhte Prämie in Anspruch zu nehmen. Eine derartige Schlechterstellung von Unternehmen mit abweichendem Bilanzstichtag ist sachlich nicht zu rechtfertigen und sollte daher vermieden werden. Es wird daher vorgeschlagen, Unternehmen mit abweichendem Bilanzstichtag die Möglichkeit einzuräumen, für Forschungsaufwendungen, die nach dem 31.12.2010 anfallen, die erhöhte Prämie in Anspruch nehmen zu können. Als Nachweis könnten entsprechende innerbetriebliche Aufzeichnungen über den zeitlichen Anfall der Forschungsaufwendungen oder allenfalls eine Zwischenbilanz zum 31.12.2010 hinsichtlich der Forschungsaufwendungen herangezogen werden.

Zu Z 23 - § 76 Abs 1

Die geplante Gesetzesänderung lässt außer Acht, dass im Bereich der Lohnverrechnung üblicherweise nach der Anmeldung eines Dienstnehmers zur Sozialversicherung vor Beginn der Beschäftigung erst im Zuge der ersten Lohnabrechnung, das heißt am Ende des ersten Kalendermonats, eine Lohnabrechnung und somit ein Lohnkonto erstellt wird. Es liegt daher zu Beginn der Beschäftigung idR kein Lohnkonto vor, sondern lediglich die Erfassung jener Stammdaten, die für die GKK-Anmeldung erforderlich sind. Es ist daher neben der Anmeldung vor Beginn der Beschäftigung nicht erforderlich, dass auch bereits ein Lohnkonto geführt wird. Soll trotzdem ein Zeitpunkt für den Beginn der Lohnkonto-Führung normiert werden, sollte der 15. jenes Kalendermonats festgelegt werden, der dem Beginn der Beschäftigung folgt. Zu beachten ist nämlich, dass bei Arbeitern die Lohnabrechnung manchmal auch erst am Beginn des Folgemonats erfolgt. Eine frühere Lohnkonto-Führung würde den Verwaltungsaufwand in der Lohnverrechnung erheblich erhöhen.

Zu Artikel 4 – Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes 1988

1. Änderungen der Stiftungsbesteuerung

1.1. Grundsätzliche Bemerkungen

Die lange öffentliche Diskussion über bevorstehende Steuermehrbelastungen für Privatstiftung haben zu einer großen Verunsicherung und zu einem erheblichen Vertrauensverlust in die Rechtskontinuität hinsichtlich dieses rechtlich sensiblen und auf langfristiger Kontinuität beruhenden Bereiches geführt. Dazu kam, dass die Rechtsprechung des OGH im Jahre 2009 auch eine Verunsicherung auf zivilrechtlichem Gebiet brachte, die eine rasche Reparatur durch den Gesetzgeber erfordert hätte. Durch diese Ereignisse ist dem Rechtsinstitut der Privatstiftung und damit auch dem Wirtschaftsstandort Österreich ein erheblicher Schaden mit nachhaltiger Auswirkung zugefügt worden.

Erfreulich ist, dass die notwendigen zivilrechtlichen Klarstellungen im PSG mit dem im BBG 2011 – 2014 enthaltenen Justizteil (Änderung des PSG) geschaffen werden sollen, wodurch zumindest auf zivilrechtlichem Gebiet eine Beruhigung erreicht werden sollte. Die Begutachtung der KWT zum PSG ist in einer gesonderten Stellungnahme enthalten.

Anlässlich der Schaffung des Rechtsinstituts der Privatstiftung im Jahr 1993 wurden aus gewichtigen Gründen steuerliche Sonderregelungen geschaffen, um die volkswirtschaftlichen Ziele zu fördern, die mit diesem Rechtsinstitut verbunden sind. Die in der Regierungsvorlage zum PSG im Jahre 1993 angeführten Gründe bestehen auch heute in zumindest gleichem Ausmaß. Den mit den steuerlichen Sonderregelungen verbundenen Vorteilen stand insbesondere die Besteuerung der gewidmeten Substanz bei Ausschüttung oder Auflösung der Stiftung als bedeutender Nachteil gegenüber, der jedoch durch die mögliche Erbschafts- oder Schenkungssteuerersparnis gerechtfertigt war („Mausefalleneffekt“). Dieser Nachteil ist für die Altsubstanz trotz Wegfall der Erbschafts- und Schenkungssteuer geblieben, ebenso der Nachteil der 2,5 %igen Stiftungseingangssteuer.

Mit der nunmehr vorgesehenen Anhebung des Zwischenkörperschaftsteuersatzes auf 25 % wird ein noch verbliebener Vorteil beseitigt, während die wesentlichen Nachteile fortbestehen. Damit wird aber die mit guten Gründen geschaffene Förderung der Privatstiftung in eine Benachteiligung umgedreht, wodurch eine rechtspolitisch äußerst bedenkliche Situation entsteht. Der dadurch entstehende nachhaltige volkswirtschaftliche Schaden muss zwangsläufig mittelfristig und langfristig zu einem geringeren Steueraufkommen in vielen Bereichen führen (Mittelabflüsse, Vertrauensverlust und Standortnachteil, weniger Arbeitsplätze, weniger Instandhaltung aus Um- und Neubauten im Immobilienbereich, weniger Eigenkapital in Beteiligungsunternehmen und weniger Anreiz zu Beteiligungserwerb).

Wenn die Anhebung des Zwischenkörperschaftsteuersatzes auf 25 % nicht verbunden wird mit einer Beseitigung oder wesentlichen Milderung der steuerlichen Nachteile, kommt es nach Ansicht der KWT zu einer verfassungsrechtlich problematischen Verletzung des Vertrauensschutzes.

1.2. Zu den stiftungssteuerlichen Änderungen im KStG 1988

Zu Z 7 - §13 Abs 1 Z 4

Da mit dieser neuen Bestimmung Veräußerungsgewinne von Grundstücken erfasst werden sollen, welche von Körperschaften an die Privatstiftung übertragen werden, sollte entweder auf den Übertragungsvorgang abgestellt werden oder darauf, ob Körperschaften in wesentlichem Ausmaß zum Begünstigtenkreis zählen. Mit der Formulierung im Entwurf würden aber auch alle jene Privatstiftungen getroffen werden, bei welchen als Stifter oder Mitstifter eine Körperschaft mit geringfügiger Zuwendung aufscheint, auch wenn sie nicht als Begünstigte vorgesehen ist. In zahlreichen Fällen wird bei der Errichtung der Privatstiftung aus zivilrechtlichen Gründen (Änderungsvorbehalt) eine GmbH als Mitstifterin einbezogen, welche weder nennenswerte Beträge zuwendet noch als Begünstigte vorgesehen ist. Da aber offensichtlich nicht die Absicht besteht, auch solche Fälle zu treffen, in welchen zwar eine Kapitalgesellschaft Mitstifterin ist, aber das Stiftungsvermögen (einschließlich Liegenschaften) praktisch zur Gänze aus der Privatsphäre der anderen Stifter (= natürliche Personen) stammt und auch die Begünstigten nur natürliche Personen sind, erscheint es erforderlich, die im Entwurf vorgesehene Formulierung entsprechend anzupassen.

Die Annahme eines Spekulationsgeschäftes unabhängig davon, ob ein Konnex besteht zwischen einem gestifteten Grundstück bzw einem von der Stiftung angeschafften Grundstück einerseits und der unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaft bzw des Betriebes eines Stifters, der den Gewinn gemäß § 5 ermittelt, andererseits ist viel zu weitgehend und ist sachlich nicht mehr zu rechtfertigen. Darauf abzustellen, ob der Stifter eine nicht nur untergeordnete Bedeutung hat, wie dies bei den aus zivilrechtlichen Gründen mitstiftenden GmbHs der Fall ist, würde ebenfalls eine zu weitreichende Folgewirkung haben. Es wird daher vorgeschlagen eine Einschränkung der Bestimmung auf Zuwendungen von Liegenschaften durch unter § 7 Abs 3 KStG fallende Körperschaften an Privatstiftungen vorzusehen bzw Zuwendungen sonstigen Vermögens durch derartige Körperschaften, sofern die Privatstiftung damit innerhalb einer gewissen Frist Liegenschaften erwirbt.

Wendet ein seinen Gewinn nach § 5 EStG ermittelnder Einzelunternehmer seine zum Betriebsvermögen gehörende Liegenschaft einer Privatstiftung zu, so führt bereits diese Zuwendung zu einer Entnahme und damit Realisation der stillen Reserven nach § 6 Z 4 EStG. Die Zuwendung an die Privatstiftung erfolgt – da im Zuwendungszeitpunkt eine Entnahme unterstellt wird – letztlich daher aus der Privatsphäre. Keinesfalls darf dies aber dazu führen, dass deshalb auch andere Grundstücksveräußerungen dieser Privatstiftung ungeachtet der Spekulationsfristen stets als Spekulationsgeschäfte gelten sollen. Auch in jenen Fällen, in welchen ein Stifter seinen Gewinn nach § 5 EStG ermittelt (als Einzelunternehmer oder auch als Mitunternehmer), darf die Regelung nicht so weit gehen, dass für alle Grundstücke der Privatstiftung, die aus der Privatsphäre stammen oder von Dritten zugekauft wurden, zeitlich unbegrenzt die Spekulationsbesteuerung zur Anwendung kommt, und zwar sogar dann, wenn der betreffende Stifter nur einer von vielen Mitstiftern ist oder die Grundstücke allenfalls von einer Substiftung erworben werden.

Wenn ein Einzelunternehmer oder Mitunternehmer ein Grundstück aus dem Betriebsvermögen entnimmt, sind die stillen Reserven – wie erwähnt – zu versteuern. Ein weiterer Wertzuwachs in der Privatsphäre bleibt steuerfrei, wenn das Grundstück erst nach Ablauf von 10

Jahren nach der Anschaffung veräußert wird. Insofern ist diese Situation mit jener von Körperschaften, die Immobilien an eine nahestehende Privatstiftung übertragen, nicht vergleichbar. Es wird daher vorgeschlagen, die § 5-Gewinnermittler generell nicht in die geplante Neuregelung aufzunehmen. Zumindest aber sollte klargestellt werden, dass eine mitunternehmerische Beteiligung einer natürlichen Person (insbesondere eine Minderheitsbeteiligung) nicht dazu führt, dass diese als § 5-Gewinnermittler zu betrachten ist und daher die neue Bestimmung zur Anwendung kommt.

Sollten von der Neuregelung § 5-Gewinnermittler betroffen bleiben, so müsste geklärt werden, auf welchen Zeitpunkt bzw Zeitraum abzustellen ist, um den Tatbestand des § 5-Gewinnermittlers zu erfüllen:

- Hat es eine Auswirkung auf die Stiftung, wenn eine natürliche Person als Stifter erst nach Erlangung der Stifterstellung einen Betrieb erwirbt oder seinen Betrieb aufgibt?
- Entfällt nach Betriebsaufgabe die Spekulationshängigkeit in der Stiftung oder ist für die Feststellung der Spekulationshängigkeit jeweils nur auf den Zeitpunkt der Stiftungszuwendung durch den bzw irgendeinen Stifter abzustellen?
- Welche Folgen hat die spätere Liquidation der unter § 7 Abs 3 KStG fallenden Körperschaft (Entfall der Nachteile der ewigen Spekulationshängigkeit in der Stiftung)?

Die vorgesehene Übergangsregelung des § 26 c Z 23 lit c TS 3 erfasst bereits vor Inkrafttreten der Bestimmung im Vermögen der Stiftung befindliche Grundstücke und verstößt damit nach Ansicht der KWT gegen das verfassungsrechtliche Rückwirkungsverbot.

Hinweis auf Auswirkungen der Änderungen des EStG auf § 13 KStG

Es wird darauf hingewiesen, dass die mit dem BBG 2011 – 2014 geplanten Änderungen von Bestimmungen des EStG, auf welche in § 13 KStG Bezug genommen wird, in § 13 KStG noch nicht berücksichtigt wurden (zB Verweis auf § 27 Abs 2 und Abs 3 sowie Erweiterung des Zwischensteuerkonzepts auf Realisationsfälle des neuen § 27 Abs 3 EStG zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung).

Zu § 21 Abs 2 Z 3

Die Neuformulierung des § 94 Z 11 EStG in Bezug auf den KEST-Abzug für Einkünfte von Privatstiftungen ist unvollständig geblieben, da nur auf laufende Erträge aus Kapitalvermögen abgestellt wird und die Einkünfte aus Veräußerung von Kapitalvermögen bzw Derivaten fehlen, für welche in § 21 Abs 2 Z 3 KStG eine Befreiung der eigennützigen Privatstiftung von der beschränkten Steuerpflicht vorgesehen ist.

In § 94 Z 11 EStG werden auch Kapitalbeträge im Sinne des § 27 Abs 5 Z 8 EStG erwähnt, für welche keine KEST abzuziehen ist. Zuwendungen, die eine Substanzauszahlung darstellen zählen aber gemäß § 27 Abs 5 Z 8 EStG nicht zu den Einkünften gemäß Z 7 und sind daher gar nicht steuerbar, sodass die Erwähnung in § 94 Z 11 EStG entfallen sollte.

Zu § 26 c Z 23

Aus Praktikabilitätsgründen wird vorgeschlagen, den zweiten Satz zu streichen.

1.3. Vorschläge zur Förderung der Spendentätigkeit von Privatstiftungen

Es ist zu bedauern, dass die Anhebung des Zwischenkörperschaftsteuersatzes auf 25 % nicht genutzt wurde, um gleichzeitig Maßnahmen zur Förderung der Spendentätigkeit der Privatstiftungen zu setzen und Aufwendungen der Privatstiftung, die mit den betreffenden Einkünften im Zusammenhang stehen, als abzugsfähig zu berücksichtigen (wie dies etwa bei natürlichen Personen im Wege der Antragsveranlagung nach § 97 Abs 4 EStG bereits bisher der Fall ist).

Da die Zwischenkörperschaftsteuer eine Vorwegnahme der Kapitalertragsteuer auf Ausschüttungen darstellt, ist das Verbot der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen und Ausgaben nicht gerechtfertigt. Die möglichen KEST-pflichtigen Zuwendungen an Begünstigte werden bei Privatstiftungen mit primär zwischenkörperschaftsteuerpflichtigen Einkünften immer um diese Aufwendungen und Ausgaben der Privatstiftung gekürzt, sodass nach der vorgesehenen Rechtslage bei einem Steuersatz von 25% die Zwischenkörperschaftsteuer in diesen Fällen idR höher sein wird als die KEST, die bei Zuwendung der zwischenkörperschaftsteuerpflichtigen Einkünfte an Begünstigte anfällt, sodass eine volle Anrechnung der Zwischenkörperschaftsteuer gar nicht möglich sein wird. Die Anhebung des Zwischenkörperschaftsteuersatzes auf 25% zeigt daher besonders die Unsachlichkeit der derzeitigen Rechtslage.

Der Fachsenat für Steuerrecht der KWT schlägt daher folgende Änderung vor (Entfall der Wortfolge „diese Kapitalerträge sind ohne jeden Abzug anzusetzen“): **„In § 13 Abs 3 Z 1 entfällt der letzte Satz.“**

Für jene Zuwendungen an gemeinnützige Organisationen, welche von der KEST befreit sind, erfolgt schon nach bisheriger Rechtslage keine Gutschrift der Zwischenkörperschaftsteuer. Da diese an gemeinnützige Organisationen zugewendeten Beträge der Stiftung für KEST-pflichtige Ausschüttungen an Begünstigte nicht mehr zur Verfügung stehen, erhält die Zwischenkörperschaftsteuer zumindest für die Dauer der Existenz der Privatstiftung den Charakter einer endgültigen Besteuerung. Auf diese Weise kommt es selbst bei diesen steuerbegünstigten Spenden letztlich zu einer Besteuerung der Spenden. Wenn schon keine Maßnahmen zur Förderung der Spendentätigkeit der Privatstiftungen getroffen werden, erscheint es doch zumindest erforderlich, die folgenden Hindernisse für die Spendentätigkeit zu beseitigen, nämlich

- die Besteuerung der KEST-befreiten Spenden (durch eine steuerliche Abzugsfähigkeit zumindest der begünstigten Spenden bei der Zwischenkörperschaftsteuer) und
- das Unmittelbarkeits-Erfordernis für die steuerrechtliche Gemeinnützigkeit (KEST-Pflicht für Sparkassen-Stiftungen, welche verpflichtet sind, ihre Erträge für gemeinnützige Zwecke zu verwenden und deren gemeinnützige Zuwendungen KEST-pflichtig sind, nur weil sie die Rechtsform einer Privatstiftung angenommen haben - siehe diesbezüglich auch die Stellungnahme der KWT vom 11. April 2008 zum Entwurf des Schenkungsmeldegengesetzes 2008 zu § 27 Abs 1 Z 7 EStG).

Der Fachsenat für Steuerrecht regt daher an, zumindest insoweit, als Spenden an spendenbegünstigte Organisationen oder im Zusammenhang mit der Hilfestellung in Katastrophenfällen geleistet werden, von der Erhebung der Zwischensteuer abzusehen. Da Privatstiftungen

sowohl Betriebs- als auch Privatvermögen haben können, ist sowohl auf § 4 EStG und § 4 lit a EStG als auch § 18 EStG zu verweisen. In § 13 Abs 3 Z 2 sollte daher am Ende folgender Satz angefügt werden:⁵

„Die Besteuerung (§ 22 Abs 2) von Kapitalerträgen und Einkünften aus der Veräußerung von Beteiligungen unterbleibt auch insoweit, als im Veranlagungszeitraum Zuwendungen bzw Ausgaben/Aufwendungen im Sinne des § 4 a Z 3 und 4 EStG 1988, des § 4 Abs 4 Z 9 EStG 1988 oder des § 18 Abs 1 Z 8 EStG 1988 erfolgen.“

Allenfalls könnte ein positives Signal auch dadurch gesetzt werden, dass der Privatstiftung die Option eingeräumt wird, derartige Listenspenden in Anrechnung auf die Zwischenkörperschaftsteuerschuld vorzunehmen.

1.4. Hinweis auf notwendige Änderung des § 13 Abs 6 KStG

Der UFS Salzburg hat in einer Entscheidung vom 29. März 2010, GZ RV/0443-S/04, zu der früher in § 13 Abs 1 KStG enthaltenen Offenlegungsverpflichtung die Auffassung vertreten, dass die Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde und alle Änderungen in **Gleichschrift oder amtlich beglaubigter Abschrift** vorzulegen sind. Nach allgemeiner langjähriger Praxis werden aber idR nicht beglaubigte Abschriften vorgelegt. Das Verlangen nach beglaubigten Abschriften oder Gleichschriften würde zu einem unverhältnismäßigen Mehraufwand führen. Der UFS Salzburg vertritt in dieser Entscheidung außerdem die Auffassung, dass die Urkunden „unverzüglich“ vorzulegen seien und im jeweiligen Veranlagungszeitraum bereits vorgelegen sein müssten. Aus dem Gesetzeswortlaut ist diese strenge Auslegung nicht ableitbar und würde in Einzelfällen auch zu völlig unverhältnismäßigen und überschießenden Rechtsfolgen führen. Andererseits würden dadurch aber auch Gestaltungsmöglichkeiten eröffnet werden, wie sie auch in dem der Entscheidung zugrunde liegenden Fall genutzt wurden. Zu diesem Fall ist offenbar eine VwGH-Beschwerde (2010/15/0083) anhängig (Amtsbeschwerde).

Die Stiftungsrichtlinien (RZ 25-28) vertreten dazu eine praktikable und angemessene Rechtsauffassung. Der Fachsenat für Steuerrecht der KWT regt in diesem Zusammenhang daher eine gesetzliche Klarstellung im Rahmen des vorliegenden BBG 2011-2014 iSd Stiftungsrichtlinien an, weil damit sowohl für die Stiftungen als auch für die Finanzverwaltung in diesem Punkt Rechtssicherheit geschaffen werden könnte. § 13 Abs 6 sollte daher lauten wie folgt:

„Privatstiftungen haben dem zuständigen Finanzamt **Abschriften ihrer** Stiftungsurkunde und Stiftungszusatzurkunde in der jeweils geltenden Fassung vorzulegen. Kommt die Privatstiftung diesen Verpflichtungen **trotz Aufforderung durch das Finanzamt** nicht nach, hat das zuständige Finanzamt ... zu informieren.“

⁵ Allenfalls stellt sich in diesem Zusammenhang die Frage, ob eine Absetzbarkeit der dem Sonderausgabenabzug unterliegenden Spenden (§ 4a EStG iVm § 18 Abs 1 Z 8 EStG) bei unbeschränkt steuerpflichtigen Privatstiftungen nicht ohnedies im Wege einer § 97 Abs 4 EStG entsprechenden Antragsveranlagung erreicht werden kann (siehe dazu Rz 1248 KStR iVm Rz 7825 EStR). Falls diese Ansicht vom BMF geteilt wird, sollte diesbezüglich eine Klarstellung in den KStR bzw den StftrR erfolgen. Unberücksichtigt blieben dann allerdings weiterhin die Spenden in Katastrophenfällen, soweit sie nicht unter § 4a EStG fallen.

In diesem Zusammenhang wird weiters dringend angeregt, im Hinblick auf die zahlreichen Zweifelsfragen auch die **Urkundenvorlagebestimmung des § 2 Abs 1 lit b StiftungseinkommenssteuerG** klarzustellen bzw diese Bestimmung an § 13 Abs 6 KStG anzugleichen.

1.5. Weitere Überlegungen zu einer Adaptierung des Stiftungssteuerrechtes

Die im Rahmen des Schenkungsmeldegesetzes geschaffenen Bestimmungen des § 27 Abs 1 Z 8 EStG sollten im Interesse erforderlicher Klarstellungen überarbeitet werden, insbesondere sollte auch klargestellt werden, dass Substanzauszahlungen auch keine Einkünfte im Sinne des § 29 EStG 1988 darstellen. Der Einleitungssatz müsste daher lauten: „Nicht zu den Einkünften im Sinne der Z 7 **und des § 29** gehören ...“

Eine Gleichbehandlung des Altvermögens mit der Behandlung des nach dem 31.07.2008 an Stiftungen zugewendeten Vermögens würde nach der nunmehrigen Beseitigung der wesentlichen verbliebenen Vorteile des Stiftungssteuerrechtes auch den wesentlichsten Nachteil der Stiftungsbesteuerung beseitigen und damit zu einer ausgewogeneren Rechtslage führen. Dabei müsste die Altvermögensentlastung auf Verkehrswerte im Zeitpunkt der Vermögenswidmung abstellen, soweit diese Vermögenswerte damals nicht steuerhängig waren, da auch der Besteuerung der Ausschüttung Verkehrswerte zugrunde gelegt werden und andernfalls die Entlastung nur eine Scheinentlastung wäre.

Da eine KEST-Entlastung der Altsubstanz erst zum Tragen käme, nachdem der gesamte Wertzuwachs innerhalb der Privatstiftung KEST-pflichtig ausgeschüttet worden ist, könnte dadurch die Auflösung von Privatstiftungen erleichtert werden und kurzfristig ein beträchtliches Steueraufkommen entstehen, welches andernfalls langfristig auf unbestimmte Dauer aufgeschoben wäre. Eine Erleichterung der Auflösung von Privatstiftungen steht nicht im Widerspruch zu einer aus volkswirtschaftlichen Gründen gerechtfertigten Förderung von Privatstiftungen, weil es im Laufe der Zeit immer wieder vorkommt, dass sich die Umstände und Gründe, die zur Errichtung der Privatstiftung geführt haben, ändern. Auch die gravierenden Veränderungen der Steuerrechtslage in den letzten Jahren erfordern eine Beseitigung des „Mausefalleneffektes“.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder hat in ihrer Stellungnahme vom 11. April 2008 zum Entwurf des SchenkMG 2008 darauf hingewiesen, dass für Zuwendungen von Stiftungsvermögen an Begünstigte bzw Letztbegünstigte eine steuerliche Fortführung der Buchwerte bzw Anschaffungskosten vorgesehen werden sollte, wie dies auch bei unentgeltlichen Zuwendungen zwischen natürlichen Personen generell der Fall ist, um zu vermeiden, dass bei der Ermittlung des Wertzuwachses in der Stiftung auch Wertzuwächse, die beim Stifter vor der Zuwendung an die Stiftung entstanden sind, erfasst werden, was hinsichtlich jener Vermögenswerte nicht vertretbar wäre, die im Zeitpunkt der Zuwendung an die Stiftung nicht steuerhängig waren. Außerdem würde dadurch auch vermieden werden, dass bei Zuwendungen an Begünstigte stille Reserven ohne deren Realisierung erfasst werden. Diese Anregungen werden nochmals mit dem Ersuchen vorgebracht, im Hinblick auf die geplante Verschärfung der Stiftungsbesteuerung den Stiftungen unter dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes im Rahmen der geplanten gesetzlichen Änderungen auch eine steuerlich vertretbare Mög-

lichkeit der Auflösung der Stiftung – nämlich unter Übertragung der steuerhängigen stillen Reserven auf die Letztbegünstigten - zu ermöglichen.

Im Hinblick auf die Beseitigung der Vorteile der Privatstiftung ist auch zu überprüfen, ob eine Stiftungseingangssteuer überhaupt noch gerechtfertigt werden kann.

2. Anmerkungen zu sonstigen Änderungen im KStG

Zu Z 4 - § 10 Abs 7 KStG

Durch die Neuregelung des § 10 Abs 7 KStG wird die Steuerfreiheit von Auslandsdividenden davon abhängig gemacht, dass die Ausschüttung bei der ausschüttenden Gesellschaft steuerlich nicht abzugsfähig ist.

Es ist das legitime Recht des Steuergesetzgebers, unerwünschte Gestaltungen durch entsprechende gesetzliche Regelungen zu unterbinden. Die beabsichtigte Regelung erscheint jedoch nach Ansicht des Fachsenats für Steuerrecht der KWT in mehrfacher Hinsicht (zB Maßgeblichkeit der ausländischen steuerlichen Behandlung für die Einstufung in Österreich) problematisch. Nicht absehbar ist auch, ob in umgekehrten Fällen möglicherweise unerwünschte Ergebnisse erzielt werden.

Es wird daher angeregt, die geplante Neuregelung aus dem vorliegenden Gesetzesentwurf wieder zu streichen und die Thematik in 2011 auf Expertenebene vor Umsetzung einer gesetzlichen Lösung grundsätzlich zu diskutieren.

Sollte dieser Anregung nicht gefolgt werden, sollte zumindest in der Übergangsregelung darauf Bedacht genommen werden, dass erst Dividenden steuerpflichtig werden, die ab dem 1.1.2011 zufließen und dies nur dann, wenn sie aus Erträgen stammen, die bei der ausländischen Körperschaft nach dem 31.12.2010 steuerlich abzugsfähig waren.

Zu Z 5 - § 11 Abs 1 Z 4 KStG

Die Regelung im BBG 2011-2014 zur Einschränkung des Zinsenabzugs bei konzerninternen Beteiligungserwerben (§ 11 Abs 1 Z 4 2. Satz KStG idF des BBG-Entwurfes 2011-14) wurde nahezu unverändert aus dem Ministerialentwurf des BBKG übernommen. Der Zinsenabzug steht demnach nur dann zu, wenn die Kapitalanteile „nicht unmittelbar oder mittelbar von einem konzernzugehörigen Unternehmen bzw unmittelbar oder mittelbar von einem einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter erworben worden sind.“ Diese Regelung soll ab der Veranlagung 2011 gelten und auch konzerninterne Erwerbe vor dem 1.1.2011 erfassen.

Aus Sicht des Fachsenats für Steuerrecht der KWT ist es nicht sachgerecht, Anteilsübertragungen in Konzernen, die teilweise fremdfinanziert erfolgen, völlig undifferenziert als „Gestaltungen“ bzw „Steuermodelle“ zu bezeichnen und ab 2011 Zinsen aus der Finanzierung von konzerninternen Beteiligungserwerben oder von Erwerben von einem beherrschenden Gesellschafter generell steuerlich nicht anzuerkennen. Dies führt dazu, dass unabhängig vom

Vorliegen eines Missbrauchs einzelne Finanzierungskonstellationen willkürlich pönalisiert werden, was verfassungsrechtlich unter dem Aspekt des Sachlichkeitsgebots als bedenklich erscheint.

Steuerungsumgehungsfälle sollen wie bisher von der Betriebsprüfung aufgegriffen werden; dafür steht bereits jetzt ein grundsätzlich ausreichendes gesetzliches Instrumentarium (Missbrauch, verdecktes Eigenkapital) zur Verfügung.

Unabhängig von Missbrauchsfällen geht es um eine sachgerechte und angemessene steuerliche Berücksichtigung des Zinsaufwandes. Häufig ist es unternehmenspolitisch erforderlich, Tochtergesellschaften unter jene Rechtsträger zu stellen, die für diese Tochtergesellschaften verantwortlich und weisungsbefugt sind. Es wäre nun nicht einsichtig, wenn künftig ein Konzern eine Beteiligung von einem Dritten fremdfinanziert erwirbt, die Zinsen vorerst steuerlich abziehen kann, diese Abzugsfähigkeit jedoch ab dem Zeitpunkt der betriebswirtschaftlich gebotenen Beteiligungsübertragung im Konzern verloren ginge. Die generelle Streichung des Zinsenabzuges bewirkt in vielen Fällen, insbesondere bei reinen Inlandsfällen, die eindeutig außerhalb jeglichen Missbrauchsverdachts stehen (zB bei Private-Equity-Gesellschaften, welche Unternehmenserwerbe idR teilweise mit Fremdkapital finanzieren, und bei denen sehr häufig auch die bisherigen Gesellschafter wieder maßgeblich beteiligt bleiben) eine Doppelbesteuerung (Besteuerung des Zinsertrages, keine steuerliche Entlastung für den Zinsaufwand).

Der Fachsenat für Steuerrecht der KWT **schlägt für den neuen § 11 Abs 1 Z 4 KStG daher folgende Formulierung vor**, die den vorstehende genannten Zielsetzungen entsprechen soll:

„Die Zinsen im Zusammenhang mit der Fremdfinanzierung des Erwerbes von Kapitalanteilen im Sinne des § 10 KStG und Einlagen in unmittelbar oder mittelbar verbunden Körperschaften. Dies gilt nur dann, wenn

- 1. die Kapitalanteile zum Betriebsvermögen gehören und*
- 2. bei Erwerb von bestehenden Kapitalanteilen von einem unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörigen Unternehmen bzw. von einem unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter bzw bei Einlagen in unmittelbar oder mittelbar verbundenen Körperschaften, die unmittelbar oder mittelbar zur Finanzierung eines solchen Erwerbs dienen, nachgewiesen wird, dass die Zinsen beim Empfänger einer der österreichischen Körperschaftssteuer vergleichbaren Besteuerung unterliegen (§ 10 Abs 5 Z 1 und 3) und der Erwerb des Kapitalanteiles und dessen Finanzierung wirtschaftlich begründet ist.“*

Weiters **sollte in den EB klargestellt werden**, dass

- die den steuerlichen Abzug des Zinsaufwandes begehrende inländische Körperschaft durch Bestätigungen des Empfängers der Zinserträge glaubhaft machen muss, dass diesem die Zinserträge zuzurechnen sind und insbesondere keine back-to-back Gestaltungen vorliegen*
- die Besteuerung vergleichbar ist, wenn der anzuwendende Steuersatz nicht mehr als 10 Prozentpunkte niedriger als die österreichische Körperschaftssteuer gemäß § 22 Abs 1 ist. Das BMF kann in berücksichtigungswürdigen Fällen durch VO den Betriebsausgabenabzug dennoch gestatten. Berücksichtigungswürdige Fälle liegen vor, wenn Kreditgeber einer Steuerfreiheit oder niedrigeren Besteuerung unterliegen und ein Missbrauchsverdacht ausgeschlossen werden kann (zB Finanzierungen durch internationale Organisationen),*

- *Zinsen im Zusammenhang mit konzerninternen Umstrukturierungen innerhalb von 24 Monaten nach Erwerb von Kapitalanteilen von einem nicht unmittelbar oder mittelbar konzernzugehörigen Unternehmen bzw. von einem nicht unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausübenden Gesellschafter jedenfalls abzugsfähig sind, sofern die Zuteilung des Fremdkapitals im Rahmen der konzerninternen Umstrukturierung nach sachgerechten Kriterien (zB entsprechend der FK-/EK-Relation des Gesamtkonzern) erfolgt.*
- *das für die Erhebung der Körperschaftsteuer zuständige Finanzamt über Anfrage des Steuerpflichtigen Auskunft geben kann, dass der Erwerb des Kapitalanteils und dessen Finanzierung wirtschaftlich begründet ist.*
- *die Erwähnung der Einlagen in unmittelbar oder mittelbar verbundene Körperschaften in § 11 Abs 1 Z 4 KStG eine Klarstellung der schon derzeit bestehenden Rechtslage ist.*

Schließlich sollte jedenfalls auch klargestellt werden, dass fremdfinanzierte Zuschüsse an und Kapitalerhöhungen bei bereits bestehenden Tochtergesellschaften weiterhin abzugsfähig sind und nicht von § 11 Abs 1 Z 4 2. Satz KStG umfasst sind (ausgenommen Zinsen aus Kapitalerhöhungen/Zuschüssen, die mittelbar der Finanzierung von steuerlich nicht anerkannten konzerninternen Beteiligungserwerben dienen).

Sollte § 11 Abs 1 Z 4 2. Satz KStG idF des BBG-Entwurfes 2011-2014 nicht geändert werden, empfiehlt der Fachsenat für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder dringend folgende Ergänzungen der geplanten Regelung:

- Es ist klarzustellen, dass fremdfinanzierte Zuschüsse an und Kapitalerhöhungen bei bereits bestehenden Tochtergesellschaften weiterhin abzugsfähig sind und nicht von § 11 Abs 1 Z 4 2. Satz KStG umfasst sind (ausgenommen Zinsen aus Kapitalerhöhungen/Zuschüssen, die mittelbar der Finanzierung von steuerlich nicht anerkannten konzerninternen Beteiligungserwerben dienen).
- Die neue Regelung sollte aus verfassungsrechtlichen Gründen (unzulässige Rückwirkung) nicht ab dem Veranlagungsjahr 2011, sondern erst für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2010 beginnen, in Kraft treten (jedenfalls sollten von der Neuregelung nur Zinsen erfasst werden, die für Zeiträume ab 1.1.2011 anfallen). Bei der im BBG-Entwurf vorgesehenen engen Fassung der geplanten Regelung ist es nach Ansicht des Fachsenats für Steuerrecht der KWT aus verfassungsrechtlicher Sicht (Vertrauensschutz) auch geboten, die Neuregelung erst auf Beteiligungserwerbe bzw -finanzierungen nach dem 31.12.2010 anzuwenden.
- Aus steuersystematischen Gründen wurde mit dem Steuerreformgesetz 2005 die Körperschaftsteuerpflicht für Körperschaften öffentlichen Rechts (KöR) um sogenannte Finanzierungs-BgA gem § 2 Abs 2 Z 4 KStG erweitert (vgl 686 BlgNR und 734 BlgNR, 22. GP). Die Zinserträge aus Darlehen sind seither bei der KöR im Rahmen des Finanzierungs-BgA körperschaftsteuerpflichtig. Der Zinsaufwand ist seither bei der Tochtergesellschaft/BgA steuerlich abzugsfähig. Sollte der Zinsenabzug durch § 11 Abs 1 Z 4 2. Satz KStG in der geplanten Form tatsächlich auf Beteiligungserwerbe außerhalb des Konzerns eingeschränkt werden, müsste § 2 Abs 2 Z 4 KStG aus steuersystematischen Gründen entsprechend angepasst werden. Andernfalls kann es bei KöR zu einer Körperschaftsteuerpflicht kommen, obwohl die Aufwendungen bei der Tochtergesellschaft nicht abzugsfähig sind.

Zu Z 6 - § 12 Abs 2 KStG (Erweiterung des Abzugsverbots)

Angeregt wird eine Klarstellung des Inhaltes der geänderten Regelung, die laut EB keine materielle Änderung für § 7 Abs 3 Körperschaften enthält.

Der 2. Teilstrich von § 12 Abs 2 sollte daher lauten:

- Einkünften von nicht unter § 7 Abs 3 fallenden Körperschaften aus der Überlassung von Kapital, mit Ausnahme der in § 27a Abs 2 EStG genannten, ...

Zu Artikel 5 – Änderungen des Umgründungssteuergesetzes

1. Verfassungsrechtliche Fragen

§ 31 EStG ist gem § 124 b Z 189 EStG letztmalig für Veräußerungen vor dem 1. Juli 2011 anzuwenden. Damit wird eine fünfjährige Behaltefrist für bestimmte Beteiligungen iSd § 31 EStG (oder nach § 5 Abs 3 UmgrStG zehnjährige Behaltefrist für „umgegründete“ Kapitalanteile) rückwirkend beseitigt. Dieser rückwirkende Eingriff könnte den verfassungsrechtlich garantierten Vertrauensschutz widersprechen (vgl zum Vertrauensschutz VfGH 3.3.2000, G 172/99, zur vollständigen, schlagartigen Beseitigung der seinerzeitigen Firmenwertabschreibung bei Verschmelzungen).

2. Anpassungen im UmgrStG bei Änderungen des § 30 bzw 31 EStG

Die Änderungen der §§ 30 bzw 31 EStG bedürfen auch zahlreicher Anpassungen im UmgrStG (§ 5 Abs 2, § 5 Abs 3, § 5 Abs 4, § 20 Abs 5, § 20 Abs 6 Z 2, § 36 Abs 1 usw).

3. Spezielle Anmerkungen zu § 9 Abs 6 UmgrStG

Zu a) 1. Punkt

Die Beträge gem § 9 Abs 7 UmgrStG (§ 32 Z 3 EStG) werden durch diese Kürzungsvorschrift doppelt erfasst, da diese einerseits das abzuziehende Nennkapital kürzen und andererseits über § 9 Abs 7 UmgrStG bei der Kapitalherabsetzungsfiktion versteuert werden müssen.

Der 2. Teilsatz ..., **soweit es nicht unter Abs. 7 fällt**,... ist daher zu streichen.

Zu a) 5. Punkt

Steuerliche Einlagenrückzahlungen sind Teil offener Ausschüttungen. Es sollte daher in diesem Punkt das Wort „Einlagenrückzahlungen“ als rein steuerlicher Begriff gestrichen werden, da diese mit dem Abzug der offenen Ausschüttungen bereits miterfasst sind.

Zu a) 7. Punkt

Bei diesem Punkt stellt sich die Frage, ob die nach dem Umwandlungsstichtag ausgeschütteten, im Bilanzgewinn enthaltenen Kapitalrücklagen nicht bereits unter a) Punkt 5. enthalten sind? Aus systematischen Gründen könnte dieser Punkt als a) Punkt 3. vorgezogen werden.

Die KWT ersucht weiters, die EB in diesem Teil um ein Beispiel, welches zeigt, dass die Kapitalrücklagen auch aus einer § 202 Abs 1 UGB-Aufwertung stammen kann, zu erweitern:

d) Im Rahmen einer Vorumgründung hat die umzuwandelnde Gesellschaft das übernommene Vermögen gem. § 202 Abs. 1 UGB aufgewertet.

Zu a) 8. Punkt

Buchgewinne, die erst nach dem Umwandlungsstichtag buchmäßig zu erfassen sind, können nicht im Reinvermögen enthalten sein und brauchen daher nicht abgezogen werden. Mit dieser Regelung käme es zu einem Doppelabzug.

Beispiel:

Bei einem Up-Stream-Merger der Tochter auf die Mutter mit einer auf denselben Stichtag stattfindenden Umwandlung der Mutter bestehen folgende Bilanzdaten:

Muttergesellschaft: Beteiligung 1000, Nennkapital 1000

Tochtergesellschaft: Nennkapital 1000, Bilanzgewinn 3000

Bei Anwendung des Punktes 8. käme es zu folgender Berechnung:

Reinvermögen Mutter:	1000
Nennkapital Mutter:	- 1000
Erhöhung b) Punkt 1.	3000
Kürzung a) Punkt 8.	- 3000
Ausschüttungsfiktion	0

Die KWT empfiehlt daher den 2. Satz „*dies gilt auch für Buchgewinne, wenn sie erst nach dem Umwandlungsstichtag buchmäßig zu erfassen sind*“, zu streichen.

Noch aufzunehmende Punkte zu a):

Bei den Minderungen fällt auf, dass einige Kapitalmaßnahmen bzw Rücklagen nicht angesprochen sind:

- So wäre zB bei einer vereinfachten und auch ordentlichen nominellen Kapitalherabsetzung eine Kürzung des fiktiv als ausgeschüttet geltenden Betrages um den Betrag der vereinfachten Kapitalherabsetzung vorzunehmen, da es zu keiner Rückzahlung an den Anteilseigner gekommen ist; entsprechende Beträge finden sich in einem der Rücklagenkonten bzw dem Bilanzgewinn.
- Auch eine Rücklage für eigene Anteile kann Einlagen beinhalten, wenn sie zB direkt aus der ungebundenen Kapitalrücklage dotiert wird.

Zu b) 2. Punkt

Die Zurechnung auch bei buchmäßiger Erfassung erst nach dem Umwandlungsstichtag führt wieder zur Doppelerfassung (vgl zu a) 8. Punkt), da die Buchverluste das Reinvermögen noch nicht gemindert haben.

Der Satzteil „*auch wenn sie erst nach dem Umwandlungsstichtag buchmäßig zu erfassen sind*“ ist daher zu streichen.

Zu b) 3. Punkt

Nach Ansicht des Fachsenats für Steuerrecht ist der Gesetzeswortlaut bezüglich der steuerneutralen Bewertung des § 202 Abs 1 UGB nicht eindeutig. Es sollte eindeutig darauf abgestellt werden, dass nur die über den bisherigen Buchwert hinaus gehende Abschreibung aus Aufwertungsbeträgen von der Erhöhung umfasst ist.

Die Übernahme eines negativen Vermögens gem § 202 Abs 2 UGB ist aus dem Gesetzestext nur äußerst schwierig herauszulesen. Bei negativem Vermögen im Zuge von Verschmelzungen oder Aufspaltungen darf dieses negative Vermögen im Rahmen einer späteren Umwandlung zu keiner Erhöhung führen, da ansonsten fiktive Gewinne der Ausschüttungsfiktion unterzogen werden würden.

Beispiel:

Gesellschaft mit negativem Eigenkapital wird vor der Umwandlung auf Gesellschaft mit positivem Eigenkapital verschmolzen.

Weiters führt die Nichtberücksichtigung (Verminderung) von übergehenden **steuerlichen Verlustvorträgen** im Rahmen von Einbringungen von natürlichen Personen dazu, dass Gewinne der Ausschüttungsfiktion unterzogen werden, die bei der natürlichen Person ohne Einbringung infolge des steuerlichen Verlustvortrages steuerfrei geblieben wären.

3-Jahresfrist

Nach dem Gesetzeswortlaut betreffen die Verminderungen und Erhöhungen sämtliche dort angeführte Punkte. Laut den EB sind aber nur die Auswirkungen von Vorumgründungen gemeint. Weiters ist nicht ersichtlich, ob es sich um drei Kalenderjahre oder Wirtschaftsjahre handelt.

Der Gesetzestext sollte daher lauten:

„Soweit sich Verminderungen bzw Erhöhungen auf Auswirkungen von Vorumgründungen beziehen, sind nur die letzten 3 Wirtschaftsjahre vor dem Umwandlungsstichtag und der Zeitraum nach dem Umwandlungsstichtag einzubeziehen.“

Es sollte weiters aus Gründen der Rechtssicherheit die in den EB angeführte Meistbegünstigungsklausel in den Gesetzestext aufgenommen werden.

Zu Artikel 6 – Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1994

Nach der Neufassung von § 19 Abs 1a UStG soll ab 1. Jänner 2011 auch die Reinigung von Bauwerken dem Reverse-Charge-Prinzip unterliegen. In Zusammenhang mit dieser geplanten Neuregelung gibt es einige Abgrenzungsprobleme.

Während die Bürereinigung (Unterhaltsreinigung) sowie die Gebäudereinigung und die Baustellen(end)reinigung zweifelsfrei unter den neuen Tatbestand subsumiert werden können, ist dies bei der Winterbetreuung und der Gartenpflege nicht geklärt.

- Die Schneeräumung dürfte wohl noch unter den Begriff der Reinigung von Bauwerken zu subsumieren sein; eine EU-rechtliche Deckung ist durch den Wortlaut von Artikel 199 Abs 1 der RL 2006/112/EG gegeben, da dieser auch die Reinigung von Grundstücken dem fakultativen Reverse-Charge System unterwirft. Folgt man den UStR, nach denen auch Straßen als Bauwerke anzusehen sind (Rz 2602c UStR), wird man die Schneeräumung unter den Tatbestand subsumieren können. Unschärfen verbleiben allerdings bei Räumung von nicht befestigten Wegen.
- Die Grünflächenbetreuung (zB Rasenmähen, Bäumeschneiden) fällt wohl nicht unter den Tatbestand; die Reinigung eines Swimmingpools wäre hingegen sehr wohl erfasst.

Im Sinne einer praktikablen Handhabung der Neuregelung sollte daher eine Präzisierung im Gesetzestext (zB Reinigung von Grundstücken anstatt Einschränkung auf Bauwerke) vorgenommen werden; allenfalls sollten zumindest die Erläuterungen dahingehend ergänzt werden.

Konsequenz einer Einordnung der Reinigungsleistungen iZm Bauwerken ist, dass derartige Leistungen in Hinkunft auch der Auftraggeberhaftung für Sozialversicherungsbeiträge und – aufgrund des Betrugsbekämpfungsgesetzes – auch Lohnnebenkosten unterworfen sind. Entsprechende Begleitmaßnahmen im Begutachtungsentwurf der im Zuge des Budgetbegleitgesetzes ergehenden ASVG-Novelle fehlen, sodass sich die Frage stellt, ob man sich dieser Konsequenz im Gesetzgebungsverfahren bewusst war.

Die Neuregelung soll bereits ab 1.1.2011 in Kraft treten; eine Verschiebung des Inkrafttretenszeitpunktes auf den 30.6.2011 wäre wünschenswert, da gerade im Bereich der Winterbetreuung typischerweise keine Kalenderjahresverträge, sondern Verträge über die Wintersaison geschlossen werden, in die nunmehr eingegriffen würde. Darüber hinaus ist – insbesondere wenn eine Einbeziehung dieser Leistungen in die SV/Lohnabgabenhaftung erfolgt – dem Dienstleistungszentrum der WGKK und den betroffenen Unternehmen Zeit für die erforderlichen organisatorischen Vorkehrungen zu gewähren.

Zusätzlich ist zu bedenken, dass die betroffenen Unternehmen ohne gesetzliche Anpassungen frühestens in vier Jahren in die "HFU-Liste" aufgenommen werden können (Nachweis der Erbringung von "Bauleistungen" in den letzten drei Jahren).

Zu Artikel 7 – Änderung des Gebührengesetzes 1957

Vorbemerkungen

Die Abschaffung der Kredit- und Darlehensgebühren entspricht einer langjährigen Forderung der KWT und wird daher ausdrücklich begrüßt. Im Hinblick darauf, dass Investitionsfinanzierung in der Praxis sehr häufig im Wege von Leasingfinanzierungen abgewickelt werden, die zivilrechtlich zu den Bestandsverträgen gehören, sollte – um eine problematische Ungleichbehandlung zu vermeiden – auch die **Gebühr für Bestandsverträge (§ 33 TP 5 GebG), jedenfalls aber jene für Leasingverträge, ersatzlos gestrichen werden.**

Durch die Abschaffung der Kredit- und Darlehensgebühren wird zwar die Aufnahme von Fremdmitteln im Unternehmensbereich nicht mehr mit einer zusätzlichen Gebühr belastet und erschwert, andererseits unterliegt aber die Zufuhr von Eigenkapital noch immer einer Abgabenbelastung in Form der 1%igen Gesellschaftsteuer. Um nicht die Fremdkapitalzufuhr im Verhältnis zur Zufuhr von Eigenkapital zu begünstigen und auch im Hinblick auf die geringe Eigenkapitalausstattung der österreichischen Unternehmen schlägt die KWT vor, anlässlich der Abschaffung der Kredit- und Darlehensgebühren **auch die Gesellschaftsteuer abzuschaffen.**

Zu Z 12 - § 20 Z 5 GebG

Die vorgeschlagene Gebührenfreistellung in § 20 Z 5 GebG idF BBG 2011-2014 entspricht von der Gesetzessprache nicht der geltenden Rechtslage, weil seit dem Darlehens- und KreditrechtsänderungsG (BGBl I 28/2010) ein Darlehensvertrag nur mehr eine Unterform des Kreditvertrages ist (vgl § 988 ABGB) und überdies nur in unentgeltlicher Form erfolgen kann, was im Wirtschaftsleben wohl äußerst selten vorkommt. Das Wort“ Darlehensverträgen“ ist somit durch das verbum legale „Kreditverträgen“ zu ersetzen. Nur dadurch kann sichergestellt werden, dass bei nunmehr gebührenbefreiten Kreditverträgen in Hinkunft auch an sich gebührenpflichtige Sicherungsgeschäfte gebührenfrei bleiben.

Zu Artikel 10 – Änderung des Versicherungssteuergesetzes 1953

Zu Art 10 (Versicherungssteuergesetz) § 6 Abs 1 Z 5 VersStG

Laut dieser Bestimmung soll für die Übertragung einer direkten Leistungszusage (Pensionszusage) an eine Pensionskasse oder betriebliche Kollektivversicherung Versicherungssteuer anfallen, wobei der Steuersatz - 2,5 % oder 4 % des Deckungserfordernisses - davon abhängen soll, ob die **ursprüngliche** Leistungszusage allen bzw bestimmten Gruppen von Beschäftigten gewährt wurde oder nicht. Entscheidend soll dabei die arbeitsrechtlich gebotene sachliche und willkürfreie Differenzierung sein. Dazu ist festzuhalten, dass die Verletzung arbeitsrechtlicher Normen uE ausschließlich in der Verantwortung des Arbeitgebers liegt und nur arbeitsrechtliche Konsequenzen haben sollte. Auf Grund dieser Bestimmung müsste der Versicherer bzw die Pensionskasse als für die Abgabenschuld haftendes Unternehmen eine höchst komplexe arbeitsrechtliche Vorfrage hinsichtlich der individuellen betrieblichen Gegebenheiten, die für die sachliche Differenzierung maßgeblich sind, überprüfen. Dies ist für den Versicherer bzw die Pensionskasse nicht exekutierbar, da meist der Einblick in die konkrete Situation des Arbeitgebers fehlt und außerdem die arbeitsrechtliche Vorfrage auf Grund unterschiedlicher Rechtsmeinungen mit großer Unsicherheit behaftet ist. Hinzu kommt der Umstand, dass die Frage der sachlichen Differenzierung für den Zeitpunkt der Einräumung der direkten Leistungszusage zu prüfen ist, was auch mehrere Jahrzehnte zurückliegen könnte und in vielen Fällen auch für den Arbeitgeber selbst unmöglich sein wird.

Dieses Problem stellt sich im Übrigen auch für den Betriebsprüfer der Pensionskasse bzw des Versicherers, da er – anders als in den Fällen des § 3 Abs 1 Z 15 lit a EStG – die arbeitsrechtliche Vorfrage nicht hinsichtlich des geprüften Unternehmens, sondern bei einem anderen, an der Prüfung nicht beteiligten Unternehmen (Arbeitgeber) zu überprüfen hätte.

Weiters wird in dieser Bestimmung ausgeführt, dass die Übertragung von Zusagen, die ausschließlich an Mitglieder von Vertretungsorganen juristischer Personen gemacht wurden, jedenfalls dem Versicherungssteuersatz von 4 % unterliegen soll, obwohl in vielen Fällen auf Grund anderer Kriterien eine sachliche Rechtfertigung der Einbeziehung nur dieser Personengruppe für arbeitsrechtskonform befunden werden kann. In diesen Fällen erfolgt also eine Ungleichbehandlung im Vergleich zu jenen Sachverhalten, bei denen die Geschäftsführer von Anfang an eine Pensionskassenlösung erhalten, was in der Praxis oft der Fall ist.

Aus all den genannten Gründen sollte ausschließlich der – bisher schon für Pensionskassen und die betriebliche Kollektivversicherung vorgesehene – einheitliche Versicherungssteuersatz von 2,5 % normiert werden.

Schließlich möchte die KWT auch noch darauf hinweisen, dass in etlichen Fällen die Leistungszusage mit einer Rückdeckungsversicherung, die ihrerseits schon der Versicherungssteuer iHv 4 % unterlag, bedeckt wurde (was insbesondere auch mit § 14 Abs 7 Z 1 EStG konform ist). Zur Vermeidung einer Doppelbelastung mit Versicherungssteuer sollte daher das Deckungserfordernis nur insoweit der Versicherungssteuer unterliegen, als es nicht durch eine ohnedies versicherungssteuerpflichtige Rückdeckungsversicherung finanziert wird.

Zu Artikel 16 – Änderung des Energieabgabevergütungsgesetzes

Durch den Ausschluss von Betrieben, deren Schwerpunkt in der Erbringung von Dienstleistungen besteht, von der Energieabgabevergütung werden für die österreichische Wirtschaft maßgebliche Branchen, wie zB die Hotellerie und Verkehrsbetriebe direkt getroffen. Gerade in diesen Branchen ist aber die Eigenkapitalquote im gesamtösterreichischen Durchschnitt äußerst gering, so dass weitere Belastungen wohl bei vielen Betrieben nicht mehr verkraftbar sein werden. Die Qualität der österreichischen Hotellerie wird damit im Vergleich zu den unmittelbaren benachbarten Regionen weiter sinken.

Der Ausschluss der Dienstleistungsbetriebe von der Energieabgabenrückvergütung wird von der KWT daher abgelehnt.

Zu Artikel 17 – Änderung des Investmentfondsgesetzes 1993

(1) Allgemeine Anmerkungen zum neuen Besteuerungskonzept und Vorschläge für eine grundlegende Änderung der Fondsbesteuerung

Wenn schon ein reformiertes Besteuerungskonzept für Kapitalanlagen eingeführt wird, dann sollte dieses neue System jedenfalls auf eine Vereinfachung der maßgeblichen Steuerbemessungsgrundlagen, der für den Steuerabzug erforderlichen Prozesse sowie auf eine Modernisierung der Besteuerungslogik abzielen.

Das neue Besteuerungskonzept führt definitiv nicht zur Vereinfachung, sondern zur Verkomplizierung des Besteuerungsverfahrens. Beispielsweise soll die Branche, die Fondsanteile verwahrt und verwaltet, in der Lage sein, im Wege einer anteilsinhaberbezogenen, individuellen Steuerbuchhaltung durch die einzelnen depotführenden Stellen

- die periodenübergreifende Verrechnung der Besteuerungsfolgen des (fiktiven) Zuflusses von ausschüttungsgleichen Erträgen bzw tatsächlichen Ausschüttungen (Fondsebene)
- mit auf Ebene des einzelnen Anteilsinhabers bei Verkauf oder Rücklösung realisierten capital gains aus der Veräußerung des Anteilscheins selbst

zu organisieren, was schon EDV-technisch sowie abwicklungstechnisch ein besonders komplexes Erfordernis darstellt und das übrigens bereits für ab 1.1.2011 angeschaffte Anteile zu erfüllen wäre. Die Erfüllung beispielsweise dieser Vorgabe im Rahmen des KEST-Systems ist daher keinesfalls möglich.

Der Forderung nach einer substantiellen Vereinfachung der Investmentfondsbesteuerung kann nach Ansicht der KWT allerdings nur durch die (ersatzlose) Aufgabe der zweiten Besteuerungsebene (Besteuerung in der Fondshülle, dh der Ertragserfassung „auf Fondsebene“) entsprochen werden.

Die nunmehrige Einbeziehung der realisierten Wertsteigerungen in die 25%ige Endbesteuerung bietet nach Ansicht der KWT die Chance für eine **radikale Vereinfachung der derzeit 2-stufigen Besteuerung der Investmentfonds** wie folgt:

- **Erträge aus Investmentfonds sollten nur mehr auf der Ebene des Anteilsinhabers mit einheitlich 25% besteuert werden**, und zwar sowohl die laufenden Ausschüttungen als auch die Veräußerungsgewinne, indem sämtliche (in- und ausländischen) Fonds voll in das neue System der Besteuerung der realisierten Wertsteigerungen aus Kapitalanlagen integriert werden.⁶ Im Ergebnis wird der Fonds dann für Zwecke der Kapitalertragsbesteuerung als **intransparentes und steuerbefreites Konstrukt** behandelt (quasi wie eine steuerbefreite Kapitalgesellschaft). Eine derartige Fondsbesteuerung existiert zB bereits in Frankreich und Spanien.
- Der **Fonds selbst würde in einem solchen System völlig steuerfrei gestellt** werden (Dividendenausschüttungen an den Fonds sind KEST-frei, für Bankzinsen kann

⁶ Bei Fonds im Betriebsvermögen von Kapitalgesellschaften müssten sowohl die laufenden Ausschüttungen als auch die Veräußerungsgewinne der normalen KSt-Besteuerung mit 25% unterliegen.

der Fonds eine Befreiungserklärung abgeben). Die steuerlichen Probleme auf Fondsebene beschränken sich dann auf die angefallenen ausländischen Abzugssteuern (die wie bisher entsprechend den jeweiligen DBAs im Wege der Veranlagung geltend gemacht werden können).

- Durch die steuerliche Erfassung sämtlicher realisierter Wertsteigerungen anlässlich der Veräußerung kann auf die **komplizierte und aufwendige Besteuerung ausschüttungsgleicher Erträge auf Fondsebene verzichtet** werden. Dadurch entfällt auch die im derzeit vorliegenden neuen Besteuerungskonzept lt BBG 2011 – 2014 vorgesehene, von den Banken sehr aufwendig zu administrierende Erhöhung bzw Verminderung der Anschaffungskosten des Fonds auf Anteilsinhaberebene um die im Fonds besteuerten ausschüttungsgleichen Erträge bzw Ausschüttungen.
- Im Hinblick auf die vollständige Erfassung sämtlicher realisierter Wertzuwächse bedarf es auch keiner besonderen Behandlung von „**schwarzen**“ **Auslandsfonds**; die derzeitige (ohnedies sehr problematische) **Pauschalbesteuerung kann daher entfallen**.
- Durch die volle Integration der Fonds in das neue System der Besteuerung der realisierten Wertsteigerungen kann für sämtliche zum 31.12.2010 gehaltenen Fondsanteile – wie bei der Einzeltitelveranlagung - auch der **Bestandsschutz** gewährt werden, was im Hinblick auf das Sachlichkeitsgebot wohl auch verfassungsrechtlich geboten ist.

Problem einer derartigen radikalen Systemumstellung ist, dass es dadurch möglicherweise für einige Jahre zu einer Erosion des KEST-Aufkommens der Fonds kommen könnte, weil bei thesaurierenden Fonds – unabhängig von der Gewinnrealisierung im Fonds - die 25%ige KEST auf Anteilsinhaberebene erst bei der Realisierung eines Veräußerungsgewinnes anfallen würde. Ein solcher negativer budgetärer Effekt könnte mE durch die zeitlich befristete Einführung einer Fonds-Sicherungssteuer (oder Fonds-Zwischensteuer), wie sie derzeit schon bei Auslandsfonds besteht, wie folgt vermieden werden:

- Einführung einer **zeitlich befristeten Fonds-Sicherungssteuer**, die vom jährlichen Wertzuwachs des Fonds berechnet, von der Depotbank dem Kunden belastet und an den Fiskus abgeführt wird. Die Sicherungssteuer wird von der Depotbank evident gehalten und anlässlich der Veräußerung des Fondsanteils, welche dann im Falle eines Veräußerungsgewinnes eine 25%ige KEST-Besteuerung auslöst, dem Kunden wieder gutgeschrieben (im Fall eines Veräußerungsverlustes erhält der Kunde daher die gesamte Sicherungssteuer zurück, im Falle eines realisierten Wertzuwachses wird die Sicherungssteuer-Gutschrift mit der KEST-Belastung für den realisierten Wertzuwachs ausgeglichen und der Differenzbetrag dem Kunden gutgeschrieben bzw belastet).
- Die Höhe der Sicherungssteuer könnte mE zwischen 5% und 10% liegen. Laut Information aus dem BMF beträgt der Anteil der Fonds am gesamten KEST-Aufkommen ca 300 Mio EUR. Schätzt man das Volumen der im Privatvermögen (inkl Privatstiftungen) gehaltenen in- und ausländischen Fonds mit etwa 150 Mrd EUR und unterstellt man langfristig einen durchschnittlichen Wertzuwachs von zB 4% pa, so wäre der Wertzuwachs mit ca 6 Mrd EUR zu beziffern. Eine 5%ige Fonds-Sicherungssteuer würde demnach ein **Aufkommen von ca 300 Mio EUR** bringen.
- Bei Fonds, die nicht im Depot einer österr Bank liegen, müsste die Sicherungssteuer – ebenso wie die 25%ige KEST vom realisierten Wertzuwachs - vom Fondsinhaber im

Wege der **Veranlagung** abgeführt werden (so wie schon bisher auch die ausschüttungsgleichen Erträge von Auslandsfonds bzw die Zinsen aus Auslandsveranlagungen im Veranlagungswege erfasst wurden).

Zusammenfassend können daher die Vorteile einer solchen radikalen Vereinfachung der Fondsbesteuerung wie folgt festgehalten werden:

- **Drastische Vereinfachung der Fondsbesteuerung durch vollständigen Entfall der Steuereinhebung auf der Ebene der Investmentfonds**, wodurch es auf Fondsebene zu erheblichen Verwaltungskosteneinsparungen kommen würde.
- Damit **Entfall sämtlicher bisheriger Probleme der Investmentfondsbesteuerung** (wie zB das sich durch die nunmehr höhere Besteuerung verschärfende Problem der Steuerpflicht von realisierten Veräußerungsgewinnen im Fonds trotz Leistung eines Ertragsausgleichs, Entfall Pauschalbesteuerung bei schwarzen Auslandsfonds etc).
- **Beschränkt steuerpflichtige ausländische Anteilsinhaber** können auf Ebene der Depotbank direkt steuerlich entlastet werden, die bisherige Ausschüttung der KEST an die Anteilsinhaber würde daher entfallen.
- Sämtliche Investmentfonds können voll in den **Verlustausgleich und Verlustvortrag** (siehe oben) integriert werden.
- Durch die temporäre Einführung einer **Fonds-Sicherungssteuer** kann eine Erosion des KEST-Aufkommens vermieden werden, wobei diese Steuer nach einem Übergangszeitraum von etwa 5 – 7 Jahren (allenfalls stufenweise) auslaufen sollte.

Als **Nachteil** des Konzepts aus Sicht der Banken ist lediglich die aus rein budgetären Gründen vorgesehene Sicherungssteuer anzuführen, die wohl von den Banken administriert werden muss. Im Gegenzug dazu würde die Fondsbesteuerung drastisch vereinfacht werden, was letztlich ebenfalls wiederum im Wesentlichen den Banken als Eigentümer von Kapitalanlagegesellschaften zugute kommen würde.

Zu den **Übergangsfragen** beim Wechsel vom alten in das neue System ist Folgendes festzuhalten:

- Fondsebene: Abrechnung KEST per 31.12.2010 durch alle Fonds und Abfuhr an Fiskus; ab 1.1.2011 sind die Fonds nach dem neuen Konzept steuerfrei gestellt.
- Anteilsebenene: Für alle nach dem 31.12.2010 entgeltlich erworbenen Fonds gilt das neue Besteuerungskonzept, nämlich Besteuerung der Ausschüttungen und der Veräußerungsgewinne mit 25% KEST, für vor dem 1.1.2011 entgeltlich erworbene Fonds gilt die bisherige Rechtslage (Spekulationsbesteuerung) weiter.

Die KWT ist sich des Umstands bewusst, dass die derzeit zur Verfügung stehende kurze Zeit der Begutachtung des BBGF 2011 – 2014 eine umfassende Diskussion einer neuen Fondsbesteuerung mit allen Beteiligten kaum zulässt, weshalb die derzeitige Fondsbesteuerung zunächst beibehalten werden sollte und das Jahr 2011 dazu genutzt werden sollte, das Konzept einer einfachen und sinnvollen Fondsbesteuerung nochmals mit allen beteiligten Institutionen (insbes auch Banken, VÖIG und VAIG) ausführlich zu diskutieren.

(2) Anmerkungen zum im Entwurf vorgesehenen Besteuerungsverfahren bei Investmentfonds

Zur Z 1 § 13 InvFG

Die Beibehaltung der vier Monatsfrist bei gleichzeitigem Wegfall der Verlängerungsoption um zwei zusätzliche Wochen plus weiterer zwei Wochen bei Lieferung der Jahresmeldung an die Meldestelle stellt für ausländische Fonds eine unüberwindbare Hürde dar. IdR sind Fondsgesellschaften nach lokalem Recht erst nach zumindest vier Monaten verpflichtet, einen geprüften Rechenschaftsbericht zu erstellen. Vor diesem Zeitpunkt ist eine korrekte Meldung (der auf den Daten des Jahresabschlusses basierenden Erträge) naturgemäß nicht möglich. Für viele Fonds (insbesondere Alternative Investments) sind darüber hinaus auch längere Fristen für die Erstellung des lokalen Abschlusses vorgesehen (idR sechs Monate).

Weder aus Sicht der Fondsindustrie (einschließlich der depotführenden Banken) noch aus Sicht der Finanzverwaltung würde sich aus einer Verlängerung der Auszahlungs- bzw Nachweisfrist ein Nachteil ergeben. Die KWT regt daher dringend an, bei Beibehaltung des vorgesehenen Besteuerungskonzepts die aktuell vorgesehene Frist von vier Monate auf zumindest sechs Monate zu verlängern.

Zum neu geregelten Ertragsausgleich schlägt die KWT in Anlehnung an die deutsche Regelung vor, dass ein Ertragsausgleich in jenen Fällen anzusetzen ist, in denen ein Ertragsausgleich von der Fondsgesellschaft ertragswirksam gebucht wird. In allen anderen Fällen schlägt sich der Ertragsausgleich ohnehin im Preis nieder und wird nach der neuen Systematik des § 27 Abs 3 EStG automatisch erfasst.

Zur Z 2 § 40 InvFG

Im Entwurf des ist das Erfordernis des Nachweises der ausschüttungsgleichen Erträge durch einen steuerlichen Vertreter nicht mehr enthalten. Die Systematik der jährlichen Besteuerung der ausschüttungsgleichen Erträge wird allerdings grundsätzlich beibehalten. § 40 Abs 2 Z 1 InvFG-E lautet:

"Die Kapitalertragsteuer auf die ausschüttungsgleichen Erträge im Sinne des Abs. 1 ist im Zuflusszeitpunkt durch die Kapitalanlagegesellschaft im Wege der Meldestelle nach § 6 Abs. 3 zu veröffentlichen. Ebenso ist der Meldestelle die Aufgliederung der Zusammensetzung der ausschüttungsgleichen Erträge zu übermitteln und von dieser in geeigneter Form zu veröffentlichen. Inhalt und Struktur der Übermittlung sind durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen festzulegen."

Im letzten Absatz der EB zu Artikel 17 zu Z 2 und 5 (Änderung des § 40 und § 49 InvFG 1993) findet sich darüber hinaus folgende Formulierung, die auf eine weitere wesentliche Änderung des Meldeverfahrens schließen lässt:

"...oder ist die Meldestelle zur Verweigerung der Meldungsentgegennahme berechtigt."

Die gesetzliche Deckung einer solchen Verweigerung ist nach dem vorliegenden Entwurf nicht erkennbar.

Die KWT hält es für die Sicherung der Qualität der Steuerdaten sowie des Abgabenaufkommens für notwendig und darüber hinaus auch zur Vereinfachung der Abwicklung durch die Steuerbehörden und insbesondere auch die Meldestelle für sinnvoll, eine europarechtskonforme Formulierung des Erfordernis eines steuerlichen Vertreters wieder in den Gesetzestext aufzunehmen. Dabei darf nicht übersehen werden, dass im vorgesehenen System die Mehrzahl aller Fondsanleger abschließend im Rahmen ausschüttungsgleicher Erträge besteuert wird, ohne dass es zu einer allenfalls korrigierenden Aufrollung im Veräußerungszeitpunkt kommt.

Um die für alle involvierten Parteien (Anleger, Banken, OeKB, Fondsgesellschaften) wesentliche Qualität, Richtigkeit und zeitgerechte Meldung der Steuerdaten sicherstellen zu können, schlägt die KWT darüber hinaus vor, die steuerlichen Vertreter mit der Jahresmeldung an die Meldestelle zu beauftragen. Schon heute wird ein Gutteil aller Jahresmeldungen (und zwar tatsächlich bereits die an die Meldestelle zu liefernde csv-Datei) vom jeweiligen steuerlichen Vertreter erstellt. Die Datei wird nach dem bisherigen System den Vertragspartnern der OeKB (Fondsgesellschaften bzw deren Administratoren) zugestellt, welche die csv-Datei idR unverändert an die OeKB übermitteln. Im Falle, dass die Jahresdaten weiterhin durch den steuerlichen Vertreter erstellt werden und vorschlagsgemäß auch die Einmeldung an die Meldestelle direkt vom steuerlichen Vertreter erfolgt, würde die Haftung für die Richtigkeit der Steuerdaten weiterhin beim steuerlichen Vertreter bleiben. Im Grunde könnte die – in der Praxis ohnehin nicht umzusetzende - Haftung der ausländischen Fondsgesellschaften sogar entfallen können.

Diese Vorgehensweise würde nicht nur auftretende Unsicherheiten, wie zB den in den EB erwähnten Weigerungsgrund der OeKB zur Entgegennahme der Meldung, beseitigen, sondern hätte für die inländische und ausländische Fondsbranche weitere massive Vorteile:

Die derzeit am österreichischen Markt agierenden steuerlichen Vertreter sind Experten auf diesem Bereich. Sie verfügen über die technischen Möglichkeiten und das entsprechende Know How, die jährlichen Steuerdaten in hoher Qualität zu berechnen und zur Verfügung zu stellen. Der mehrere Jahre dauernde Übergang vom bestehenden Meldesystem in das neue Meldesystem ist - zumindest in den ersten Jahren - technisch extrem anspruchsvoll und zeitlich sehr knapp bemessen. Man kann bei Kenntnis der aktuellen Marktsituation in Verbindung mit den neuen Anforderungen definitiv nicht davon ausgehen, dass die Umstellung der IT Systeme rasch und reibungslos funktionieren kann. Hierbei ist die Einbindung eines mit der Materie vertrauten Spezialisten als steuerlicher Vertreter für alle Beteiligten wesentlich. Nach dem aktuellen Entwurf würden die ausschüttungsgleichen Erträge seitens der ausländischen Fondsgesellschaften de facto ungeprüft an die OeKB übermittelt werden. Nicht nur vor dem Hintergrund der Einschleifregelung wird es dabei naturgemäß zu fehlerhaften Meldungen kommen. Anders als bei Inlandsfonds, bei denen die so genannte „steuerliche Behandlung“ durch die österreichische Finanzverwaltung jederzeit möglich ist und regelmäßig auch vom Fondsprüfer erfolgt, ist eine Überprüfung der aus dem Ausland übermittelten Steuerwerte für die österreichischen Steuerbehörden in der Praxis unmöglich.

Es darf auch nicht übersehen werden, dass weiße Fonds, die bislang selbst keiner Meldepflicht gegenüber der OeKB unterlagen und bei denen sowohl die Berechnung als auch der Nachweis über Finanz Online ausschließlich dem steuerlichen Vertreter oblag, nach dem geplanten System nunmehr ebenfalls selbst ausschüttungsgleiche Erträge be-

rechnen und an die OeKB liefern müssten. Während bei blütenweißen Fonds das Meldesystem bereits seit mehr als 5 Jahren erprobt ist, ist eine reibungslose Umstellung für weiße Fonds – ohne die Einschaltung eines steuerlichen Vertreters – aus heutiger Sicht unmöglich.

Durch den Wegfall der täglichen und periodischen KEST Meldung reduziert sich der Verwaltungsaufwand und die damit verbundenen Kosten der Fondsadministratoren signifikant. Ideal wäre es, wenn auf Seiten des Administrators auch möglichst wenig bzw gar kein Aufwand hinsichtlich der jährlichen Meldung entstünde. Derzeit stellen die steuerlichen Vertreter großteils den Administratoren bereits *.csv Dateien zur Jahresmeldung an die OeKB zur Verfügung, die diese dann mittels deren ftp Zugang an die OeKB liefern. Dieser Umweg ist aus unserer Sicht nicht erforderlich. Bei direkter Übermittlung der Dateien an die OeKB sparen sich die Administratoren der Fonds internen Verwaltungsaufwand.

Die Haftungsbestimmung des steuerlichen Vertreters "zur ungeteilten Hand" ist weiterhin im Gesetzesentwurf enthalten. Sofern allerdings kein steuerlicher Vertreter im Gesetz explizit vorgesehen ist, geht die Haftungsbestimmung ins Leere. Ein auf falschen Zahlen basierender KEST Abzug bringt darüber hinaus auch für die zum KEST-Abzug verpflichtete Depotbank große Risiken mit sich. Dieses Risiko lässt sich durch die Bestellung eines steuerlichen Vertreters signifikant reduzieren.

Die Vergangenheit hat gezeigt, dass vor allem die OeKB sich bei Unregelmäßigkeiten in der Praxis zuerst an den lokalen steuerlichen Vertreter wendet. Auch hier muss der Umstand beachtet werden, dass es durch die nunmehrige Erfassung bislang weisser Fonds zu einer drastischen Erhöhung von zur Meldung verpflichteten Parteien kommen wird. Da die überwiegende Anzahl von österreichischen Dachfonds in ausländische Zielfonds investiert ist, wären die Auswirkungen unkontrollierbarer falscher Jahresmeldungen auf die österreichischen Dachfonds und deren Anleger nicht abzuschätzen. Anders als im Falle der direkten Einmeldung durch ausländische Fondsgesellschaften bzw deren Administratoren stünden der OeKB als Vertragspartner nicht hunderte ausländische Gesellschaften sondern ein sehr überschaubarer Kreis an steuerlichen Vertretern gegenüber, was den administrativen Aufwand seitens der Meldestelle erheblich verringern würde.

Nach Schätzungen der VAIÖ sind derzeit ca 25 Mrd. Euro an österreichischem Geld in ausländischem Fondsvermögen veranlagt. Da die Besteuerung des Vermögenszuwachses nur für Anschaffungen nach dem 31. Dezember 2010 gilt, besteht für diese Altfälle weiterhin die Verpflichtung, bis zum Verkaufszeitpunkt der Fondsanteile durch den Anleger jährlich die ausschüttungsgleichen Erträge zu versteuern. Allerdings ist für diesen Bestand im Verkaufsfall kein Ausgleich für einen auf falschen Meldungen beruhenden Steuereinbehalt möglich.

Schätzungen zufolge wird der Altbestand noch über lange Jahre den weitaus überwiegenden Anteil am gesamten Fondsvermögen ausmachen. In all jenen Fällen bleibt es daher bei der abschließenden (End)besteuerung der ausschüttungsgleichen Erträge.

Daher ist es nicht nur aus Sicht der Investoren (einschließlich der österreichischen Dachfonds) sondern insbesondere auch aus Sicht der Finanzverwaltung zwingend erforderlich, die Richtigkeit der ausschüttungsgleichen Erträge durch eine unabhängige Prüfinstanz in Person eines steuerlichen Vertreters sicherzustellen.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhandler erlaubt sich daher, folgende Formulierung vorzuschlagen:

§ 40 Abs. 2 Z 1 InvFG

"Die Kapitalertragsteuer auf die ausschüttungsgleichen Erträge im Sinne des Abs. 1 ist im zum Zuflusszeitpunkt durch die Kapitalanlagegesellschaft vom steuerlichen Vertreter des Fonds an die Meldestelle zu übermitteln und von dieser im Wege der Meldestelle nach § 6 Abs. 3 zu veröffentlichen. Ebenso ist der Meldestelle vom steuerlichen Vertreter des Fonds die Aufgliederung der Zusammensetzung der ausschüttungsgleichen Erträge zu übermitteln und von dieser in geeigneter Form zu veröffentlichen. Inhalt und Struktur der Übermittlung sind durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen festzulegen.

Zum steuerlichen Vertreter ist ein Wirtschaftstreuhandler im Sinne des § 1 des WTBG oder eine vergleichbare Stelle zu bestellen."

§ 40 Abs. 2 Z 1 ImmoInvFG neu:

"Die Kapitalertragsteuer auf die ausschüttungsgleichen Erträge im Sinne des Abs. 1 ist im zum Zuflusszeitpunkt durch die Kapitalanlagegesellschaft vom steuerlichen Vertreter des Fonds an die Meldestelle zu übermitteln und von dieser im Wege der Meldestelle nach § 7 Abs. 3 zu veröffentlichen. Ebenso ist der Meldestelle vom steuerlichen Vertreter des Fonds die Aufgliederung der Zusammensetzung der ausschüttungsgleichen Erträge zu übermitteln und von dieser in geeigneter Form zu veröffentlichen. Inhalt und Struktur der Übermittlung sind durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen festzulegen.

Zum steuerlichen Vertreter ist ein Wirtschaftstreuhandler im Sinne des § 1 des WTBG oder eine vergleichbare Stelle zu bestellen."

Legistisch wäre es demnach möglich, auf den Satz, wonach das Erfordernis der Bestellung eines steuerlichen Vertreters für inländische Fonds entfällt, zu verzichten. Im Erlasswege könnte geregelt werden, dass inländische Kreditinstitute bzw Kapitalanlagegesellschaften als „vergleichbare Stelle“ iSd oben neu gefassten § 40 („) Z 1 InvFG letzter Satz gelten.

Zu § 40 Abs 1 InvFG (Regelungen zum Verlustausgleich und zum Verlustvortrag)

In der Neufassung des § 40 Abs 1 InvFG sind keine Regelungen zum Verlustausgleich sowie zum Verlustvortrag enthalten. Die Bestimmung sollte um solche Regeln ergänzt werden.

Die Bestimmungen über den pauschalen KEST-Abzug im Falle, dass keine Meldungen ausschüttungsgleicher Erträge erfolgen, sind äußerst unbestimmt. Nicht nur, dass für die den KEST-Abzug administrierenden Banken das Fondsgeschäftsjahr und damit die Rechtzeitigkeit der Jahresmeldung nicht überprüft werden kann, führt die Anknüpfung an das Kalenderjahr aufgrund der davon oft abweichenden Fondsgeschäftsjahre zu Problemen in der praktischen Abwicklung.

Die Aufrollung des KEST-Abzugs durch Beibringen eines Selbstnachweises ist grundsätzlich zu begrüßen, wobei die zeitliche Einschränkung im letzten Satz, wonach die Erstattung

(Nachbelastung) lediglich „bis zur Veräußerung des Anteilsscheins“ vorgenommen werden muss, abzulehnen ist, da es auf Basis der geplanten Regelung im alleinigen Ermessen der depotführenden Bank stünde, die KESt tatsächlich zeitnah richtigzustellen und nicht erst in einem weit in der Zukunft liegenden Zeitpunkt wodurch Sinn und Zweck des Selbstnachweises ad absurdum geführt würde.

Es ist unklar, ob die neue InvF-Besteuerung auch für Kapitalgesellschaften gilt (Abstellen auf den neuen § 27 EStG, der auf Kapitalgesellschaften nicht zur Anwendung kommt). Allerdings stellt § 40 InvFG in seiner Fassung keine Besteuerungsregeln für § 7 Abs 3 KStG-Körperschaften auf. Die früheren Bestimmungen werden ja gestrichen.

Weitere Anmerkungen zu Investmentfonds:

- Die bisherige Wegzugsbesteuerung iRd § 37 Abs 8 Z 6 enthält nun Tatbestandsqualität (vgl Mühlechner ÖStZ 2008/853).
- Die Inkrafttretensbestimmung des § 124b Z 181 ist in hohem Maße unklar: Einerseits soll die neue Rechtslage auf Erwerbe nach dem 30.6.2011, andererseits die alte Rechtslage für vor dem 1.1.2011 erworbene Anlagen anwendbar sein. Die Erläuterungen gehen vom 1.1.2011 als Inkrafttretensdatum aus.
- Die Feststellung in den Erläuterungen zu § 13 InvFG, wonach inländische Fonds voll ausschütten oder ganz thesaurieren müssen, ist seit BGBl I 2008/69) nicht mehr aktuell.
- Warum wird jetzt auf Dividenden gemäß § 13 InvFG wieder ein Ertragsausgleich gerechnet. In den Erläuterungen findet sich dazu nichts. Wie sieht es mit dem Thema Missbrauch aus, wenn ausschüttungsgleiche Erträge nur einmal im Jahr besteuert werden?
- Wenn schon der Anschaffungspreis als neuer Begriff verwendet wird, sollte dieser auch in § 40 InvFG vorkommen (statt Anschaffungskosten)
- Gilt die Staffelung der Substanzgewinne (100% erst in Jahr 2013) auch für im Betriebsvermögen angeschaffte InvF-Anteile?
- Können Substanzverluste wie bisher im Investmentfonds vorgetragen oder muss der Steuerpflichtige einen Verlustausgleich innerhalb der jeweiligen Box durchführen? § 40 InvFG regelt diesen Fall nicht mehr.
- Unterliegen private placements im InvF ab nächstem Jahr nicht mehr der Endbesteuerung?
- Es gibt offenbar keinen steuerlichen Vertreter mehr, aber dennoch eine Haftungsbestimmung in § 95 Abs 1 EStG.
- Die neuen Besteuerungstechniken gelten gleichermaßen für inländische und ausländische Investmentfonds. Die Erfahrungen der Praxis zeigen, dass vor allem ausländische Investmentfonds Schwierigkeiten haben ihre Meldepflichten fristgerecht zu erfüllen. Für den Fall der nicht (fristgerechten) Erfüllung ist eine pauschale Schätzung der ausschüttungsgleichen Erträge vorgesehen.

Zu Artikel 21 – Änderung der Bundesabgabenordnung

Zu 3. - § 125

Zu Abs 1

Um einen besseren Gleichklang mit dem UGB zu erreichen, sollte auch ein Überschreiten des Umsatzes von EUR 1 Mio zu einem rascheren Eintritt der Buchführungspflicht führen und ebenso ein qualifiziertes Unterschreiten zum rascheren Entfall. Dies könnte durch einen Verweis in einem neuen letzten Satz erfolgen:

„§ 189 Abs. 2 Z 2 UGB gilt mit der Maßgabe sinngemäß, dass als Schwellenwert Umsätze von EUR 700.000 im Sinne des Abs. 2 gelten.“

Legistisch schöner wäre möglicherweise aber auch eine eigenständige Formulierung ohne Verweis auf das UGB.

Zu Abs 3

Da Land- und Forstwirte auch ein abweichendes Wirtschaftsjahr haben können, ist der Begriff „Kalenderjahr“ mehrmals durch „**bzw Wirtschaftsjahr**“ zu ergänzen.

Zu Abs 5

Die jährliche Bestandsaufnahme sollte auch bei einem land- und forstwirtschaftlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entfallen können. Weiters handelt es sich beim Verweis auf § 124 nicht um eine steuerliche Buchführungspflicht, das Wort „steuerlichen“ sollte daher entfallen. Abs 5 sollte daher lauten:

(5) Bei einem land- und forstwirtschaftlichen Betrieb **oder land- und forstwirtschaftlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb** braucht sich die jährliche Bestandsaufnahme nicht auf das stehende Holz zu erstrecken. Dies gilt sowohl in Fällen **einer Buchführungspflicht** nach Abs. 1 und § 124 als auch im Fall einer freiwilligen Buchführung.“

Zu Artikel 22 – Änderung des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes 2010

Mit dem BBG 2011 - 2014 ist die österreichische Finanzverwaltung entsprechenden Vorschlägen der KWT gefolgt und schafft durch die Novellierung der §§ 18 und 30 AVOG 2010 (rückwirkend) eine zentrale Zuständigkeit für KEST-Erstattungsanträge nach § 6 KStG (Pensionskassen), § 21 Abs 1 Z 1a KStG (EU- und EWR-Körperschaften) sowie gemäß dem jeweils anwendbaren Doppelbesteuerungsabkommen beim Finanzamt Bruck Eisenstadt Oberwart.

Diese Regelung ist als wesentliche Verwaltungsvereinfachung uneingeschränkt zu begrüßen.

Zu Artikel 24 – Änderung des Glücksspielgesetzes

Mit dem Steuerreformgesetz 1993 (BGBl 818/1993) wurde im Artikel XXVIII folgende Sonderregelung betreffend die Fälligkeit von Abgabenschuldigkeiten eingeführt:

"Ist bei bundesrechtlich geregelten Abgaben als Fälligkeitstag gesetzlich der zehnte eines Kalendermonats vorgesehen, so tritt an die Stelle dieses Fälligkeitstages jeweils der 15. dieses Kalendermonats. Diese Regelung ist erstmals für Fälligkeiten des Kalenderjahres 1994 anzuwenden."

In den EB ist dazu angeführt, dass diese Generalregelung bewirken soll, dass die Verlegung gesetzlicher Fälligkeiten vom zehnten eines Monats auf den 15. eben dieses Monats für alle abgabenrechtlichen Bereiche Geltung erlangt. Diese Regelung bewirkte daher unzweifelhaft auch eine Verschiebung der Fälligkeit der Spielbankenabgabe vom 10. auf den 15. des der Spieleinnahme folgenden zweiten Kalendermonats.

§ 29 GSpG lautete bis zum 19.7.2010:

„§ 29. (1) Für die Erhebung der Spielbankabgabe ist das Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern zuständig, in dessen örtlichem Wirkungsbereich die Geschäftsleitung des Konzessionärs gelegen ist.

(2) Die Spielbankabgabe ist am 10. des der Spieleinnahme folgenden zweiten Kalendermonats fällig. Bis zum selben Zeitpunkt hat der Konzessionär über die abzuführenden Beträge an Spielbankabgabe dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern eine nach Spielbanken gegliederte Abrechnung vorzulegen. Diese Abrechnung gilt als Abgabenerklärung.

Mit BGBl I 54/2010 wurde § 29 GSpG mit Wirkung ab 20.7.2010 wie folgt geändert:

§ 29. (1) Die Spielbankabgabe ist am 10. des der Spieleinnahme folgenden zweiten Kalendermonats fällig.

(2) Bis zum in Abs. 1 genannten Zeitpunkt hat der Konzessionär über die abzuführenden Beträge an Spielbankabgabe dem Finanzamt für Gebühren und Verkehrssteuern, ab 1. Jänner 2011 dem Finanzamt für Gebühren, Verkehrssteuern und Glücksspiel, eine nach Spielbanken und Spielarten gegliederte Abrechnung vorzulegen. Diese Abrechnung gilt als Abgabenerklärung. Der Konzessionär hat bis zum 15. März des Folgejahres für das abgelaufene Kalenderjahr eine Steuererklärung abzugeben, die alle in diesem Kalenderjahr endenden Veranlagungszeiträume zu erfassen hat. Diese Erklärung gilt als Jahresabgabenerklärung.“

Inhaltlich bezieht sich diese Änderung lediglich auf die Zuständigkeit für die Spielbankenabgabe und nicht auf eine Neuregelung der Fälligkeit. Aus dem Umstand, dass im Abs 1 aber die Fälligkeit abermals mit 10. des der Spieleinnahme folgenden zweiten Kalendermonats normiert wird, könnte man auch folgern, dass nunmehr - entgegen der allgemeinen Regel des Artikel XXVIII des Steuerreformgesetzes 1993 (BGBl 818/1993) - erst recht wieder der 10. (anstelle des 15.) als Fälligkeitstag der SBA gelten soll. Dies dürfte allerdings so nicht gemeint sein, da der erste Satz im Abs 1 eigentlich gar nicht geändert wurde, sondern in der Novelle nur in der nunmehr verkürzten Fassung angeführt wird. Um Zweifelsfragen auszu-schließen, sollte mit dem BBG 2011 - 2014 klarstellend in § 29 GSpG die mit dem Steuerreformgesetz 1993 getroffene Sonderregelung betreffend die Fälligkeit von Abgabenschuldigkeiten in den Gesetzestext eingearbeitet werden, so dass § 29 Abs 1 GSpG dann lautet:

"Die Spielbankabgabe ist am 15. des der Spieleinnahme folgenden zweiten Kalendermonats fällig."

Referenten:

Mag. Dr. Gernot Aigner
Mag. Horst Bergmann
Univ.Lektor Mag. Dr. iur. Peter Brauner
Prof. Dr. Karl Bruckner
Dkfm. Dr. Franz Burkert
Dr. Günter Cerha
Mag. Dr. Andreas Alexander Damböck
Mag. Alexandra Dolezel
Univ.-Prof. Dr. jur Tina Ehrke-Rabel
Univ.-Prof. Dr. Eva Eberhartinger
Mag. Nora Engel-Kazemi
Mag. Gerhard Feiler
DDr. Christa Fries
Dr. Wolfgang Fritsch
MMag. DDr. Hubert W.A. Fuchs
Ao. Univ.-Prof. Dr. Gudrun Fritz-Schmied
Mag. David Gloser
Dkfm. Mag. Dr. Ernst Grabenwarter
MMag. Dr. Klaus-Bernhard Gröhs
Mag. Dr. Werner Hallas
ao. Univ.-Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler
Mag. Alexander Hofmann
Mag. Bernd Hofmann
Mag. Dr. Wolfgang Höfle
Mag. Dr. Petra Hübner-Schwarzinger
Univ.-Prof. Dr. Hanns F. Hügel
Dr. Martin Jann
Mag. Dr. Andreas Leone Kauba
Mag. Richard Kohlhauser
Dr. Rudolf Krickl
Mag. Dr. Andrea Lahodny-Karner
Mag. Dr. Christian Ludwig
MMag. Dr. Ernst Marschner LL.M.
MMag. Helmut Mayer
Mag. Karl Mitterlehner
Dr. Johann Mühlechner
Mag. Christoph Josef Plott
Mag. Barbara Polster-Grüll
Dr. Christian Prodinger
Mag. Erich Resch
Mag. Claudia Reschny-Birox
Mag. Dr. Roland Rief
MMag. Dr. Clemens Phillipp Schindler
Mag. Thomas Schmidt
Prof. Mag. Dr. Walter Schwarzinger
Mag. Maria Veronika Seitweger
Mag. Wolfgang Siller
Mag. Dr. Christian Stangl
Dr. Rainer Stadler
Univ.-Prof. Dr. Claus Staringer
Mag. Andreas Stefaner
Mag. Thomas Strobach

Mag. Gottfried Maria Sulz
Mag. Dr. Roman Thunshirn
Mag. Dr. Verena Trenkwalder
Mag. Dr. Bernhard Vanas
Mag. Margit Widinski
Mag. Thomas Wilhelm
Mag. Erich Wolf
Mag. Gerhard Writzmann
Mag. DDr. Hans Zöchling