

Stellungnahme zum Begutachtungsentwurf des AbgÄG 2015

von Univ.-Prof. Dr. Reinhold Beiser, Universität Innsbruck

Sehr geehrte Damen und Herren,

ich wünsche Ihnen einen schönen guten Tag.

Zum Entwurf eines **Abgabenänderungsgesetzes 2015** (Ministerialentwurf vom 16. Oktober 2015, GZ BMF-010000/0038 - VI/1/2015) darf ich wie folgt Stellung nehmen:

I. Artikel 1: EStG 1988

1 Einkünftezurechnung nach § 2 Abs 4a EStG/Neu

1.1 Die Ruppe-Formel

Zur Frage, wem Einkünfte zuzurechnen sind, führt Ruppe aus: „Wenn das verbindende Element der (meisten) Einkunftsquellen des Einkommensteuergesetzes tatsächlich die Teilnahme am Marktgeschehen, der Umsatz von Leistungen ist, so muss als Zurechnungssubjekt der Einkunftsquelle doch offenbar der angesehen werden, der über diese Teilnahme, über die Leistungserstellung disponieren kann, dh die Möglichkeit hat, Marktchancen zu nutzen, Leistungen zu variieren, im Extremfall auch zu verweigern, indem er seine Tätigkeit einstellt, Kapital zurückzieht, Mietverhältnisse kündigt etc.“

1.1.1 Der Leistungsaustausch am Markt als Steuergegenstand

Das am Markt durch erbrachte Leistungen erzielte Einkommen ist Steuergegenstand der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer.

Steuergegenstand ist also nicht das abstrakt disponible (verfügbare) Nutzenpotenzial eines Steuerpflichtigen. Besteuert wird nur die am Markt durch einen Leistungsaustausch realisierte Leistungsfähigkeit, also das Nutzenpotenzial, das der Steuerpflichtige durch Leistungen am Markt tatsächlich in Geld (geldwerte Vorteile) umgesetzt hat.

1.1.2 Der Leistungsträger

Steuergegenstand ist nach dem Leistungsfähigkeitsprinzip das durch Leistungen am Markt erzielte Einkommen. Das Einkommen ist folgerichtig demjenigen zuzurechnen, der es durch seine Leistungen am Markt erzielt hat.

Die Frage, wer welche Leistungen erbracht hat, ist somit für die Einkünftezurechnung maßgebend: Die ausgetauschten Leistungen und Gegenleistungen und die Leistungsaustauschpartner sind zu bestimmen. Wer „über die Leistungserstellung disponieren kann, dh die Möglichkeit hat, Marktchancen zu nutzen, Leistungen zu variieren, im Extremfall auch zu verweigern, indem er seine Tätigkeit einstellt, Kapital zurückzieht, Mietverhältnisse kündigt etc“, wird in der Regel der Leistungsträger sein. Dieser Leistungsträger ist auch im Rahmen einer Empfängerbenennung nach § 162 BAO zu identifizieren: „Empfänger der abgesetzten Beträge ist derjenige, mit welchem der Steuerpflichtige in rechtliche Beziehungen tritt und im Regelfall einen Austausch von Leistung und Gegenleistung abwickelt, also der Vertragspartner, der einerseits an den Steuerpflichtigen geleistet hat und andererseits die Gegenleistung empfangen hat.“

Der liefernde oder leistende Unternehmer iSd § 1 Abs 1 Z 1 UStG ist auch in einer Rechnung nach § 11 UStG anzugeben. Das dient der Dokumentation des Leistungsträgers in einem umsatzsteuerrechtlichen Leistungsaustausch.

Der Leistungsaustausch am Markt reicht über einen umsatzsteuerrechtlichen Leistungsaustausch hinaus: Arbeitsverhältnisse sind mangels Unternehmerqualität der Arbeitnehmer nicht umsatzsteuerbar. Auch ein Leistungsaustausch zwischen Konsumenten kann zu Markteinkommen außerhalb der Umsatzsteuer führen (zB ImmoESt bei einer Immobilienveräußerung zwischen Privatpersonen).

Kurz: Eine Analyse des Leistungsaustausches löst die Frage, wer welche Leistungen an welchem Ort zu welcher Gegenleistung erbracht hat. Einnahmen und Ausgaben sind den jeweiligen Leistungsträgern zuzurechnen. Ob die Leistenden natürliche oder juristische Personen sind, ist irrelevant: Entscheidend ist stets, wer welche Leistung erbringt. Der Steuergegenstand ist in der Einkommen- und Körperschaftsteuer exakt derselbe. Die Zurechnung von Einnahmen und Ausgaben (Aufwendungen und Erträgen) muss folgerichtig in der Einkommen- und Körperschaftsteuer nach denselben Grundsätzen erfolgen.

1.2 Die Zwischenschaltung einer GmbH bei Arbeitsverhältnissen für Organfunktionen

Ein Beispiel veranschaulicht das Problem:

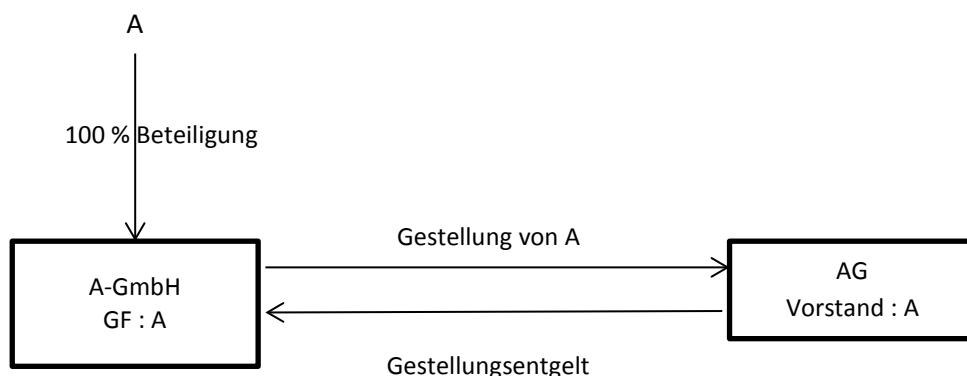
Eine natürliche Person A wird als Vorstand einer AG bestellt. Die Vorstandsfunktion bindet die gesamte Arbeitskraft. Nebenbeschäftigungen sind nicht zulässig. Die Übernahme ehrenamtlicher Funktionen bedarf der Zustimmung des Aufsichtsrates.

Variante 1:

A wird Arbeitnehmer der AG und erzielt Einkünfte nach § 25 EStG.

Variante 2:

A gründet eine A-GmbH, an der er zu 100 % beteiligt und alleiniger Geschäftsführer ist. Die A-GmbH stellt der AG ihren Geschäftsführer als Vorstand und stellt dafür ein Gestellungsentgelt in Rechnung. Diese Gestaltung zeigt folgendes Bild:



Nach der *Ruppe-Formel* ist die Vergütung für die Arbeit von A in seiner Funktion als Vorstand der AG der arbeitenden natürlichen Person A zuzurechnen: Die Arbeitskraft eines Menschen ist dem arbeitenden Menschen zuzurechnen. Das aus dieser Arbeit erzielte Einkommen ist dem arbeitenden Menschen zuzurechnen. „Die Arbeitskraft ist als Einkunftsquelle aus der Natur der Sache nicht übertragbar“. (Ruppe in Tipke (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht, 28)

Hinzu kommt: A beherrscht als alleiniger Gesellschaftergeschäftsführer seine A-GmbH und disponiert somit auch als Gesellschaftergeschäftsführer der A-GmbH nicht über Ressourcen seiner GmbH, sondern über seine eigene Arbeitskraft. Die aus der Arbeit für die Vorstandsfunktion bei der AG erzielten Einkünfte sind somit A zuzurechnen (Beiser, Drittanstellung über eine GmbH, RdW 2014/796, 736 ff).

Das ist systematisch folgerichtig (Art 7 B-VG): Ebenso wie ein Einzelunternehmer sich nicht bei sich selbst als Arbeitnehmer iSd § 25 EStG anstellen kann, kann A auch nicht über eine von ihm beherrschte GmbH über seine Arbeitskraft disponieren: A disponiert auch als Geschäftsführer seiner A-GmbH über nichts anderes als über seine eigene Arbeitskraft.

Davon zu unterscheiden sind Gestellungsverhältnisse: Eine Gestellungs-GmbH beschäftigt Arbeitnehmer und setzt diese zB als Leiharbeiter für verschiedene Auftraggeber ein. Solche Gestellungsverhältnisse zeigen drei wesentliche Unterschiede zur aufgezeigten Konstruktion:

- Die gestellten Arbeitnehmer beherrschen nicht die Gestellungs-GmbH, sondern die Gestellungs-GmbH disponiert als ihr Arbeitgeber über ihren Arbeitseinsatz.
- Die gestellten Arbeitnehmer stehen in einem Dienstverhältnis zur Gestellungs-GmbH und schulden dieser ihre Arbeitskraft. Ein Dienstverhältnis zur Gestellungs-GmbH als Arbeitgeber liegt somit vor.
- Die Auftraggeber der Gestellungs-GmbH geben nur begrenzte Leistungsaufträge, wollen jedoch kein Dienstverhältnis mit den gestellten Arbeitnehmern. Die Gestellungs-GmbH disponiert als Arbeitgeber, welche Arbeitnehmer für welchen Zeitraum bei welchem Auftraggeber zum Einsatz kommen.

Für die Konstruktion von A gilt dagegen in wirtschaftlicher Betrachtung (§ 21 BAO) nach der *Ruppe-Formel*:

„Die Zwischenschaltung einer von der „gestellten“ Person (vom Arbeitnehmer) beherrschten (Gestellungs-)GmbH ändert nicht die Zurechnung von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit an die natürliche Person, deren Arbeitskraft wesentlich und auf Dauer gebunden wird und die sich in den geschäftlichen Organismus des Unternehmens eingliedert. Die natürliche Person beherrscht ihre (Gestellungs-)GmbH und disponiert im Sinne der Einkünftezurechnung nach Ruppe selbst über ihre Arbeitskraft.“¹

Die von § 2 Abs 4a EStG laut Begutachtungsentwurf angesprochene erste Fallvariante *„einer Tätigkeit als organschaftlicher Vertreter einer Körperschaft“* ist auf den ersten Blick als eine Klarstellung der Einkünftezurechnung nach der *Ruppe-Formel* zu verstehen. Der Gesetzgeber sollte dennoch auf diese Klarstellung verzichten, weil sie das aufgezeigte Problem nicht löst, sondern verschärft: Gründet A eine A-Privatstiftung und bringt in diese seine A-GmbH ein, so steht seine A-GmbH ab diesem Zeitpunkt unter dem beherrschenden Einfluss des (vom Stifter A unabhängigen) Stiftungsvorstands. § 2 Abs 4a EStG legt dann den Schluss nahe, dass eine solche Konstruktion ertragsteuerrechtlich anzuerkennen ist: Die A-GmbH stellt die natürliche Person A als Vorstand der AG, die dafür ein Gestellungsentgelt zahlt.

¹ *Beiser*, RdW 2014/796, 738 im Anschluss an *Ruppe* in *Tipke* (Hrsg), Übertragung von Einkunftsquellen im Steuerrecht (1978), 7 ff

Die geplante Novelle öffnet somit eine Ertragsteuerlücke: Topmanager zahlen statt bis zu 55 % ESt nur 25 % KöSt. Welcher Spitzenverdiener kann dieser Verlockung widerstehen? Ohne diese Novelle greift dagegen die bewährte *Ruppe-Formel*: Die AG will A als Vorstand und nicht irgendeine beliebige Person nach Wahl der Gestellungs-GmbH. Die AG will die volle Arbeitskraft von A für diese Vorstandsfunktion binden. Die AG will somit ein Arbeitsverhältnis mit A begründen. A disponiert in den Verhandlungen mit der AG selbst über seine eigene Arbeitskraft. Die für seine Arbeit geleisteten Vergütungen sind somit nach *Ruppe* A zuzurechnen. Das ist systemkonsistent und folgerichtig (Art 7 B-VG).

Zwischenergebnis:

Die Einkünftezurechnung nach der *Ruppe-Formel* führt zu folgerichtigen systemkonsistenten Ergebnissen.

Die geplante Novelle öffnet dagegen die Tür für verlockende Gestaltungsoptionen (25 % KöSt statt bis zu 55 % ESt).

1.3 Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragende

Erfolgreiche Künstler bringen ihren Betrieb nicht selten in eine GmbH nach Art III UmgrStG ein und vermarkten ihre Kunst über diese GmbH weltweit an Kunden. Die GmbH übernimmt von den Kunden einzelne Leistungsaufträge. Weder die Kunden noch die Künstler wollen ein Arbeitsverhältnis.

Es entspricht einem wirtschaftlich berechtigten Anliegen von selbständig Tätigen, ihren Betrieb in eine GmbH nach Art III UmgrStG einzubringen, zB um das Unternehmerrisiko auf die GmbH zu begrenzen oder um im Geschäftsverkehr eine bewährte Rechts- und Organisationsform zu nutzen. Ebenso folgerichtig ist die Einkünftezurechnung an die GmbH, die die Leistungsaufträge der Kunden auswählt, annimmt und abwickelt.

Warum Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragende insoweit schlechter gestellt werden sollen als Ärzte, Rechtsanwälte, Wirtschaftstreuhänder etc, ist nicht ersichtlich.

Besonders augenfällig wird die Willkür der Novelle zB in der Musikszene: Gewerblich tätige Unterhaltungsmusiker dürfen ihren Unterhaltungsbetrieb in eine GmbH ertragsteuerwirksam ausgliedern, Musiker mit Kunstniveau dagegen nicht.

Ein „venire contra factum proprium“.

Art III UmgrStG hat die Einbringung von Betrieben selbständig tätiger „Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragender“ zugelassen. § 2 Abs 4a EStG konterkariert diese Betriebseinbringung durch eine willkürliche Verlagerung der Einkünfte von der die Leistungsaufträge annehmenden und abwickelnden GmbH auf ihren Gesellschafter. Siehe

dazu *Beiser*, Die Zurechnung von Einkünften nach einer Betriebseinbringung, SWK 26/2011, S 894 ff, wonach Rz 104 EStR 2000 weder gesetzlich gedeckt noch sachlich gerechtfertigt ist: Eine sachliche Rechtfertigung für einen Ausschluss von „*Künstlern, Schriftstellern, Wissenschaftlern, Sportlern und Vortragenden*“ von den unternehmensrechtlichen und steuerlichen Vorteilen einer GmbH und somit für eine schwerwiegende Benachteiligung im Vergleich zu anderen Unternehmern gibt es nicht.

Doppelbesteuerungen im internationalen Bereich:

Doppelbesteuerungen sind die Folge: Im Quellenstaat wird die GmbH besteuert, in Österreich der Gesellschafter. Die Doppelbesteuerungsabkommen greifen auf Grund der Einkünftezurechnung an verschiedene Personen ins Leere.

Hinzu kommen **Unstimmigkeiten mit dem Gesellschaftsrecht und der Umsatzsteuer**: Die GmbH tritt in eigenem Namen auf, trägt Kosten und Risiken und erzielt umsatzsteuerbare Einnahmen aus den übernommenen Leistungsaufträgen. Einnahmen und Ausgaben sind somit unternehmensrechtlich, gesellschaftsrechtlich und umsatzsteuerrechtlich der GmbH zuzurechnen.

Zwischenergebnis:

Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragende werden durch die geplante Novelle schwerwiegend und ohne Not (ohne sachlichen Grund) diskriminiert.

1.4 Ergebnis

§ 2 Abs 4a EStG in der Fassung des Begutachtungsentwurfes öffnet die Tür für verlockende Gestaltungen für „*Tätigkeiten als organschaftlicher Vertreter einer Körperschaft*“ und diskriminiert „*Künstler, Schriftsteller, Wissenschaftler, Sportler und Vortragende*“ schwerwiegend und ohne sachlichen Grund.

Die Einkünftezurechnung nach der *Ruppe-Formel* ist ein bewährtes Ordnungsprinzip. Dieses Ordnungsprinzip ist folgerichtig und systemkonsistent. Die Durchbrechungen dieses Ordnungsprinzips durch die geplante Novelle sind dagegen systemwidrig und sachlich nicht zu rechtfertigen

§ 2 Abs 4a EStG in der Fassung des Begutachtungsentwurfes ist somit ersatzlos zu streichen.

2 § 4 Abs 2 EStG im Sinn einer periodenübergreifenden Einmalerfassung

Folgende Neufassung des § 4 Abs 2 EStG wird vorgeschlagen:

„Der Jahresabschluss (Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung, Anhang) ist nach den allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (§ 131 BAO und §§ 189 ff UGB) zu

erstellen. Verstöße gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung oder gegen zwingendes Steuerrecht sind zu berichtigen. Solche Fehlerkorrekturen reichen nur soweit in rechtskräftig veranlagte Jahre zurück, als eine Durchbrechung der Rechtskraft zur ertragsteuerwirksamen Fehlerkorrektur möglich ist. Andernfalls hat eine ertragsteuerwirksame Fehlerkorrektur in den Folgejahren zu erfolgen.“

Diese Neufassung des § 4 Abs 2 EStG

- sichert eine konsistente Einmalerfassung
- vereinheitlicht die GoB für die Bilanzierung nach § 4 Abs 1 und § 5 EStG
- regelt die Fehlerkorrektur pragmatisch und anwendungsfreundlich: Entdeckte Fehler werden im Ursprungsjahr des Fehlers berichtet, soweit eine ertragsteuerwirksame Fehlerkorrektur allenfalls in Form einer Durchbrechung der Rechtskraft des Fehlerjahres (zB nach § 299 oder § 303 BAO) möglich ist. Andernfalls verschiebt sich die Fehlerkorrektur in die Folgejahre. Streitigkeiten über eine Rechtskraftdurchbrechung vergangener Jahre sollen somit zurückgedrängt werden. Eine ertragsteuerwirksame Fehlerkorrektur ist auch in den Folgejahren möglich. Siehe dazu *Beiser*, Vorschläge zur ertragsteuerrechtlichen Gewinnermittlung durch Vermögensvergleich, SWK 20/21/2012, 929 ff und *Hirschler*, UGB-Anpassung in: *Beiser/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, FS für *Werner Doralt*, 119 ff.

3 Einlagenrückzahlungen

Folgende Neufassung des § 4 Abs 12 EStG wird vorgeschlagen:

„Einlagen iSd § 8 KStG und Einlagenrückzahlungen sind auf einem Evidenzkonto zu dokumentieren.

Einlagen erhöhen die Anschaffungskosten der Gesellschafter für ihre Gesellschaftsanteile. Einlagenrückzahlung vermindern die Anschaffungskosten der Gesellschafter. Soweit die Anschaffungskosten der Gesellschafter auf Null gesunken sind (insbesondere durch Teilwertabschreibungen, Einlagenrückzahlungen, nachträgliche Minderungen der Anschaffungskosten), sind Einlagenrückzahlungen als Veräußerungserlöse für die Gesellschaftsanteile zu erfassen.

Der Einlagenstand laut Evidenzkonto kann zB durch ein negatives Einbringungskapital laut Einbringungsbilanz nach Art III UmgrStG ins Negative sinken. Ein negativer Einlagenstand ist bei Umgründungen im Sinn einer konsistenten Einmalerfassung mit positiven Einlagenständen zu verrechnen. Im Fall einer Umwandlung erhöht ein negativer Einlagenstand das als Ausschüttung zu erfassende Gewinnkapital nach § 9 Abs 6 UmgrStG.

Verluste mindern den Einlagenstand nicht.

Einlagenrückzahlungen sind nur zulässig, soweit sie in einem positiven Einlagenstand gedeckt sind.

Das steuerlich ausschüttbare Gewinnkapital ergibt sich aus der Differenz des steuerlichen Eigenkapitals abzüglich Einlagenstand laut Evidenzkonto.“

II. Artikel 2: KStG – Die Besteuerung von Privatstiftungen

Der EuGH hat den Ausschluss von der wechselseitigen Verrechnung von KöSt und KEST nach § 13 Abs 3 und § 24 Abs 5 KStG bei Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte, die nach einem DBA von der KEST ganz oder zum Teil zu entlasten sind, als unionsrechtswidrig erkannt (EuGH 17.9.2015, Rs C-589/13 *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*): Hat Österreich in einem DBA (ganz oder teilweise) auf die Besteuerung von Zuwendungen einer österreichischen Privatstiftung verzichtet, so rechtfertigt dies nicht eine Schlechterstellung bei der wechselseitigen Verrechnung von KöSt und KEST nach § 13 und § 24 KStG.

Österreich hat dieses Urteil des EuGH umzusetzen. Dazu gibt es verschiedene Möglichkeiten:

1. Die wechselseitige Verrechnung von KöSt und KEST wird nach § 13 Abs 3 und § 24 Abs 5 KStG auch dann zugelassen, wenn die KEST auf Zuwendungen nach einem DBA entfällt, ermäßigt oder erstattet wird. Diese Lösung stellt die Rechtslage im Sinn des unionsrechtlichen Anwendungsvorrangs klar: Das EuGH-Urteil verdrängt das unionsrechtswidrige österreichische Recht.
2. § 13 Abs 3 und § 24 Abs 5 KStG werden ersatzlos aufgehoben. Die wechselseitige Verrechnung von KöSt und KEST wird somit bei allen Zuwendungen aufgehoben.
3. Die Ertragsbesteuerung von Privatstiftungen wird systematisch konsistent neu ausgerichtet: Das von einer Privatstiftung erzielte Markteinkommen wird auf Ebene der Privatstiftung lückenlos mit Körperschaftsteuer belastet. Zuwendungen an Begünstigte werden im Gegenzug ertragsteuerfrei gestellt: Zuwendungen an Begünstigte erfolgen in der Regel „ohne die geringste Gegenleistung der Begünstigten“ (EuGH 17.9.2015, Rs C-589/13, *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*, Rz 39). Die Ertragsbesteuerung von Zuwendungen ist in der Einkommensteuer ein systemwidriger Fremdkörper. Eine lückenlose Ertragsbesteuerung der das Einkommen erzielenden Privatstiftung ist dagegen systemkonsistent und sachgerecht (Art 7 B-VG). Siehe dazu *Beiser*, EuGH: Erstattung der KöSt einer Privatstiftung auch bei Zuwendungen an im Ausland ansässige Begünstigte, RdW 2015/573, 668 f.

III. Artikel 3: UmgrStG

1. Das Unionsrecht

Ein Beispiel zeigt die Problematik: Sind drei in München ansässige natürliche Personen an einer GmbH & Co KG mit Sitz, Geschäftsleitung und Betriebsstätte in Kufstein/Tirol zu je 10 % als Kommanditisten beteiligt und bringen alle Kommanditisten (3 Münchner und 7 in Österreich ansässige natürliche Personen, die ebenfalls je 10 % halten) ihre Kommanditanteile in die Komplementär-GmbH mit Sitz und Geschäftsleitung in Kufstein ein, so behält Österreich im Fall einer Buchwerteinbringung nach Art III UmgrStG sein Recht, die stillen Reserven im eingebrachten Betrieb zu besteuern: Österreich besteuert den Kufsteiner Betrieb der übernehmenden Kufsteiner GmbH.

Österreich behält das Recht, Ausschüttungen nach Art 10 und 23 DBA-Österreich/Deutschland zu besteuern, muss jedoch die österreichische Quellensteuer für die Münchner Gesellschafter auf 15 % ermäßigen. Die Veräußerung der GmbH-Anteile darf Österreich bei den österreichischen Gesellschaftern besteuern, die Besteuerungsbefugnis für Anteilsveräußerungen der Münchner fällt dagegen nach Art 13 und 23 DBA-Österreich/Deutschland Deutschland zu.

Diese Aufteilung der Ertragsteuerbefugnisse zwischen Österreich und Deutschland ist ausgewogen: Bringen drei Kufsteiner ihre je 10 % Beteiligung an einer Münchner GmbH & Co KG in die Münchner Komplementär-GmbH ein, gewinnt Österreich nach Art 13 und 23 DBA-Österreich/Deutschland die Ertragsteuerbefugnis für die Veräußerung von GmbH-Anteilen der drei Kufsteiner.

Im Ergebnis ist also festzuhalten: Österreich behält die Ertragsteuerbefugnis für die stillen Reserven im eingebrachten Betrieb auf Ebene der übernehmenden Körperschaft: Die Kufsteiner GmbH versteuert ihre Gewinne aus ihrem Betrieb in Kufstein in Österreich.

Auf Gesellschafterebene tauschen Österreich und Deutschland Ertragsteuerbefugnisse für Ausschüttungen und Anteilsveräußerungen wechselseitig äquivalent und ausgewogen. Nach der Rechtsprechung des EuGH ist somit eine ertragsteuerrechtliche Schlechterstellung von Auslandsansässigen bei Einbringungen sachlich nicht gerechtfertigt (EuGH 17.9.2015, Rs C-589/13 *F.E. Familienprivatstiftung Eisenstadt*: Eine ausgewogene Aufteilung der Ertragsteuerbefugnisse in einem DBA verbietet abgabenrechtliche Diskriminierungen, soweit ein Verlust der Ertragsteuerbefugnis dem DBA entspricht. – „*Pacta sunt servanda.*“; EuGH 23.1.2014, Rs C-164/12 *DMC Beteiligungsgesellschaft mbH* und das Anschlussurteil des FG Hamburg vom 15.4.2015, 2 K 66/14).

Das hat weitreichende Folgen: Die Buchwerteinbringung ist nach dem Diskriminierungsverbot der Freiheit des Kapitalverkehrs auch Auslandsansässigen zu gewähren, soweit die Besteuerung der stillen Reserven (samt Firmenwert) des eingebrachten Betriebsvermögens bei der übernehmenden Körperschaft gesichert ist. Das gilt analog für alle Umgründungen nach dem UmgrStG.

Auf Gesellschafterebene sind In- und Auslandsansässige ebenso gleich zu behandeln: Ein in einem DBA vereinbarter Verlust der Ertragsteuerbefugnis kann eine ertragsteuerliche Schlechterstellung von Auslandsansässigen unionsrechtlich nicht rechtfertigen.

2. Eine unionsrechtskonforme Alternative

Zulässig wäre dagegen eine für In- und Auslandsansässige gleich greifende Gewinnrealisierung bei den Einbringenden auf den Einbringungsstichtag, soweit die Einbringenden ihre für die Einbringung gewährten Anteile an der übernehmenden Körperschaft zB innerhalb von fünf Jahren nach dem Einbringungsstichtag veräußern. Eine solche Veräußerung wäre ein Ereignis mit Wirkung für die Vergangenheit nach § 295a BAO. Tritt ein solcher Fall ein, so sind insoweit die Einbringungswerte laut Einbringungsbilanz um die realisierten stillen Reserven (samt Firmenwert) auch bei der übernehmenden Körperschaft zu erhöhen.

Diese Lösung nach deutschem Vorbild behandelt In- und Auslandsansässige gleich. Österreich sollte diese unionsrechtlich gebotene Gleichbehandlung ebenso für alle Umgründungen herstellen. Siehe dazu *Beiser*, Grenzüberschreitende Einbringungen zwischen Österreich und Deutschland, DB 2009, 645 ff sowie RdW 2009/119, 113 ff und ÖStZ 2010/705, 363 ff.

3. Die Gleichbehandlung der Schweiz

Die EU und die Schweiz haben am 21.6.1999 das „Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft einerseits und der Europäischen Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten andererseits über die Freizügigkeit“ (kurz: Freizügigkeitsabkommen EU/Schweiz, Amtsblatt der EG Nr. L 114 vom 30.4.2002, S 006 bis 0072) abgeschlossen. Das Freizügigkeitsabkommen garantiert der Schweiz unter anderem die Niederlassungsfreiheit im Verhältnis zu allen Mitgliedstaaten der EU. Der Entwurf wird diesem Erfordernis nicht gerecht. So sind zB Einbringungen von Kapitalanteilen nach Art III UmgrStG § 12 Abs 2 Z 3 in eine Schweizer AG unionsrechtlich zwingend mit Einbringungen in zB eine österreichische GmbH gleich zu behandeln. § 16 Abs 1a UmgrStG in der Fassung des

Begutachtungsentwurfes ist somit ebenso unionsrechtswidrig wie alle anderen Diskriminierungen der Schweiz im geltenden UmgrStG und im UmgrStG laut Entwurf.

4. Redaktionsversehen

In § 16 Abs 1a erster Teilstrich UmgrStG laut Entwurf ist wohl der erste Satz des § 16 Abs 1 UmgrStG gemeint.

5. Ein unionsrechtskonformes UmgrStG

erfordert eine grundlegende Überarbeitung: Der Begutachtungsentwurf beinhaltet Diskriminierungen, die der vertraglich vereinbarten Aufteilung der Ertragsteuerbefugnis nach den von Österreich abgeschlossenen DBA ebenso widersprechen wie der Garantie der Grundfreiheiten zwischen der Schweiz und den Mitgliedstaaten der EU.

Eine konsistente Einmalfassung ist unionsrechtskonform herzustellen.

IV. Artikel 5: Grunderwerbsteuer

Die im Begutachtungsentwurf vorgeschlagenen beiden letzten Sätze des § 18 Abs 2p GrEStG verkomplizieren die Übergangsregeln und öffnen neue Lücken:

Beispiel 1:

Eine natürliche Person A hält vor dem 1.1.2016 93 % der Anteile an einer (Personen- oder Kapital-)Gesellschaft mit Grundbesitz. 4 % hält ein Treuhänder für A.

Nach § 1 Abs 2a und 3 GrEStG werden Treuhandanteile dem Treugeber zugerechnet. § 18 Abs 2p erster und letzter Satz GrEStG verankern jedoch ein Rückwirkungsverbot im Sinn der ständigen Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes.

Der Begutachtungsentwurf zielt darauf ab, diese Rechtsprechung des Verfassungsgerichtshofes zu unterlaufen: Überträgt der Treuhänder seine 4 % auf den Treugeber, so überschreitet er so erstmals die 95 %-Schwelle nach dem 31.12.2015 und löst GrESt nach § 1 Abs 2a oder § 1 Abs 3 GrEStG aus. Eine sich aus dem Rückwirkungsverbot ergebende Lücke soll so durch eine fragwürdige Ungleichbehandlung geschlossen werden.

Der Erfolg ist zweifelhaft: Wer diese Fallgrube kennt, wird nicht hineinfallen: Die 4 % werden einfach nicht auf den Treugeber übertragen.

Eine neue Lücke:

Beispiel 2:

Ein Treuhänder hält für eine Unternehmensgruppe nach § 9 KStG 6 % bereits vor dem 31.12.2015. Die Unternehmensgruppe kann 94 % erwerben, ohne eine GrESt nach § 1 Abs 3 GrEStG auszulösen, weil ihr die Treuhandanteile nicht zugerechnet werden. Erst die Übertragung der Treuhandanteile auf den Treugeber löst die GrESt nach § 18 Abs 2p GrEStG in der Fassung des Begutachtungsentwurfs aus.

Beispiel 3:

A hat vor dem 1.1.2016 97 % an einer GmbH mit Grundbesitz erworben. Erwirbt A nach dem 31.12.2015 die restlichen 3 %, so ändert dies nicht daran, dass A bereits vor dem 1.1.2016 97 % erworben hat, die 95 %-Schwelle also bereits vor dem 1.1.2016 überschritten hat und somit unter das Rückwirkungsverbot nach § 18 Abs 2p erster und letzter Satz GrEStG idF BGBl I Nr 118/2015 fällt.

Das Halten der bereits vor dem 1.1.2016 erworbenen 97 % ist auch nach der Neuregelung nicht steuerbar.

Das Aufstocken auf 100 % ändert nichts an der Tatsache, dass der Tatbestand des § 1 Abs 3 GrEStG idF der Steuerreform 2015/2016 bereits vor dem 1.1.2016 erfüllt worden ist und somit unter das Rückwirkungsverbot nach der Rechtsprechung des VfGH fällt. Siehe dazu *Ehrke-Rabel in Doralt/Ruppe, Steuerrecht II*⁷ (2014), Rz 35 f.

Ergebnis:

Die Spezialregeln in § 18 Abs 2p GrEStG laut Entwurf beinhalten eine sachlich nicht gerechtfertigte Ungleichbehandlung, um das verfassungsrechtliche Verbot einer Rückwirkung neuer Steuertatbestände zu unterlaufen. Die vorgeschlagenen Spezialregeln verkomplizieren überdies die Übergangsphase und öffnen neue Lücken.

Eine ersatzlose Streichung ist im Sinn der Rechtsstaatlichkeit und Gleichbehandlung geboten.

Mit freundlichen Grüßen

Reinhold Beiser

Innsbruck, 29. Oktober 2015