



BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
BMF – VI/1
z.H. Herrn SC Univ.-Prof. DDr. Gunter Mayr
Johannesgasse 5
1010 Wien

Unser Zeichen 141/14/KG

Sachbearbeiter Mag.Goldhahn/PM

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 21. Januar 2014

Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, das Stabilitätsabgabengesetz, das Umgründungssteuergesetz, das Umsatzsteuergesetz 1994, das Gebührengesetz 1957, das Kapitalverkehrsteuergesetz, das Versicherungssteuergesetz 1953, das Kraftfahrzeugsteuergesetz 1992, das Flugabgabengesetz, das Normverbrauchsabgabengesetz 1991, das Alkoholsteuergesetz, das Schaumweinsteuergesetz 1995, das Tabaksteuergesetz 1995, das Glücksspielgesetz, die Bundesabgabenordnung, das Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010, das Finanzstrafgesetz, das Bundesfinanzgerichtsgesetz, das Bankwesengesetz, das Börsegesetz 1989, das Versicherungsaufsichtsgesetz das GmbH-Gesetz, das Notariatstarifgesetz sowie das Rechtsanwaltsstarifgesetz geändert werden und der Abschnitt VIII des Bundesgesetzes BGBl. Nr. 325/1986 aufgehoben wird (Abgabenänderungsgesetz 2014 – AbgÄG 2014)

(GZ.: BMF-010000/0001-VI/1/2014)

Sehr geehrter Herr Prof. Mayr,

die Kammer der Wirtschaftstreuhänder dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum im Betreff angeführten Entwurf.

In der Anlage übermitteln wir Ihnen unsere Stellungnahme und ersuchen höflich, unsere Vorschläge bzw Anregungen zu berücksichtigen.

Die Stellungnahme wird von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder an die Präsidentin des

Nationalrats in elektronischer Form an die E-Mailadresse des Parlaments begutachtungsverfahren@parlinkom.gv.at übermittelt.

Mit freundlichen Grüßen

MMag. Dr. Verena Trenkwalder LL.M. e.h. (Vorsitzende des Fachsenats für Steuerrecht)	Mag. Gerhard Marterbauer e.h. (Vorsitzender des Fachsenats für Unter- nehmensrecht und Revision)	Dr. Gerald Klement e.h. (Kammerdirektor)
--	---	---

Anlage
Stellungnahme

Stellungnahme zum Entwurf des Abgabenänderungsgesetzes 2014

Eingangs halten wir fest, dass es sich bei den vorliegenden Änderungen zwar nicht um eine grundlegende Reform, aber um etliche Einzelmaßnahmen handelt, die einen substantiellen Eingriff in bestehendes Recht darstellen. Die Kürze der **Begutachtungsfrist** erlaubt es uns leider nicht, uns mit allen sich aus der neuen Rechtslage möglichen Konsequenzen und Fragestellungen auseinanderzusetzen. Wir dürfen daher unserer Hoffnung Ausdruck verleihen, künftig mit längeren Begutachtungsfristen konfrontiert zu werden.

Grundsätzlich ist weiters festzustellen, dass die vorgesehenen Maßnahmen, welche nicht ausschließlich, aber vordringlich Abgabenbürden vorsehen, im Tenor zusätzlich auch noch die **Verwaltungskosten** der Unternehmen erhöhen.

Vor allem die im KStG vorgesehenen Maßnahmen verursachen nach Ansicht des Fachsenats für Steuerrecht einen **nachhaltigen Schaden für den Standort Österreich**. Ausländische Investoren werden mit Sicherheit auf Grund der fehlenden Beständigkeit der österreichischen Gesetzgebung und der teils sehr stark ideologisch gefärbten Maßnahmen aus Österreich „vertrieben“ oder von Investitionen abgehalten. Es stellt sich daher die Frage, ob derartige schwerwiegende Eingriffe, die mit einem relativ geringen Aufkommen verbunden sind, wirtschaftspolitisch zu rechtfertigen sind.

Umso mehr verwundert, dass wenige Tage nach Veröffentlichung des Begutachtungsentwurfes zum AbgÄG 2014 bei der Regierungsklausur [Offensivmaßnahmen](#) zur Förderung von Wachstum und Beschäftigung beschlossen werden, damit ua Betriebsansiedlungen, „etwa über mehr Headquarters nach Österreich, für qualitativ hochwertige Arbeitsplätze“ forciert werden. Viele der im Begutachtungsentwurf vorgesehenen Maßnahmen werden aber dazu führen, dass die Attraktivität Österreichs als **Standort für Headquarters nicht mehr gegeben** ist und schließlich ein Sinken des Abgabeaufkommens bewirken.

Bedauerlich finden wir, dass die Erhöhung des Freibetrages für Mitarbeiterbeteiligungen und die Ausweitung auf Erfolgsbeteiligungen – trotz hinreichender Konkretisierung im Regierungsprogramm – nicht in den vorliegenden Entwurf aufgenommen wurden. Andererseits sollten einige Belastungen (zB die Schlechterstellung von betrieblichen Einkünften durch die Einschränkung des Gewinnfreibetrages gegenüber Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit und Kapitalvermögen) nach Meinung des Fachsenates erst in die für 2015 vorgesehene Strukturreform integriert werden.

Artikel 1 Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988

Zu Z 1 lit a:

Grundsätzlich ist diese Änderung aus Vereinfachungsgründen zu begrüßen.

Allerdings ist festzuhalten, dass dem Ziel 4 in der WFA (Senkung der Verwaltungskosten von Unternehmen) allgemein und auch hier im Speziellen nur ungenügend Rechnung getragen wird, da diese Vereinfachung Körperschaften nicht zugestanden wird und eine sachliche Rechtfertigung der unterschiedlichen Behandlung von Verlust- und Vortragsgrenzen zwischen ESt-Pflichtigen und KöSt-Pflichtigen aus Sicht des Fachsenats für Steuerrecht nicht erkennbar ist. Zudem führt diese Bestimmung dazu, dass Verluste vermehrt gegen niedrigere Progressionsstufen ausgeglichen werden und auch das steuerfreie Existenzminimum (bis 11.000) Verlustvorträge kürzt. Der Fachsenat bezweifelt aus diesem Grund, dass die Maßnahme, wie im Regierungsprogramm vorgesehen, der Steuergerechtigkeit dient.

Zu Z 1 lit c:

Die Regelung, wonach angesetzte Verluste aus einem Staat, mit dem keine umfassende Amtshilfe besteht, spätestens im dritten Jahr nach deren Ansatz den Gesamtbetrag der Einkünfte wiederum erhöht, ist in dieser Form aus folgenden Gründen abzulehnen:

Das zwingende, von einer möglichen Verlustverwertung im Ausland unabhängige Nachversteuerungsgebot iVz Staaten ohne umfassende Amtshilfemöglichkeit **widerspricht dem Tenor der Rechtsprechung des VwGH¹**, der die Berücksichtigung von Auslandsverlusten deswegen als geboten angesehen hat, weil der Umstand, dass Auslandsverluste aus einem DBA-Staat stammen, mit dem Österreich zur Vermeidung der Doppelbesteuerung die Befreiungsmethode vereinbart hat, kein Besteuerungsrecht aufleben lassen kann, das nach innerstaatlichem Steuerrecht nicht bestehen würde. Dies muss nach Ansicht des Fachsenats unabhängig davon gelten, ob mit dem betreffenden DBA-Staat eine umfassende Amtshilfe vereinbart worden ist oder nicht.

Die **Bedenklichkeit** der vorgeschlagenen Maßnahme wird besonders dann evident, wenn es sich bei den Auslandsverlusten zB um Verluste aus dem Verkauf einer Betriebsstätte (oder eines Anteiles an einer ausländischen Personengesellschaft) in einem Staat ohne Amtshilfe handelt. Solche Verluste können idR im Quellenstaat nicht verwertet werden, wären aber in Österreich dennoch nachzuversteuern. Ähnliches gilt, wenn es sich um Bauausführungen und ähnliche (einmalige) Betriebsstätten mit Totalverlust handelt.

Auch das vom BMF als Begründung für diese Maßnahme ins Treffen geführte Argument, dass die Überprüfung der Auslandsverluste (zB Verluste ausländischer Betriebsstätten) einen hohen Verwaltungsaufwand für die österreichische Finanzverwaltung verursache, insbesondere dann, wenn die Verluste aus einem Staat stammen, mit dem Österreich keine

¹ VwGH 25.9.2001, 99/14/0217-9; VwGH 22.10.2001, 99/15/0149.

umfassende Amtshilfe vereinbart hat, ist nicht stichhaltig. Denn die Praxis zeigt, dass die österreichische Finanzverwaltung dem Steuerpflichtigen ohnehin im Rahmen der vom VwGH in ständiger Rechtsprechung postulierten **erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslands-sachverhalten** auferlegt, Beweise für die Aufhellung auslandsbezogener Sachverhalte zu schaffen, also auch nachzuweisen, dass die Verluste im Ausland nicht verwertet werden konnten (zB durch Vorlage der Jahresabschlüsse, Steuererklärungen und Bescheide).

Die vorgeschlagene Maßnahme geht daher nach Ansicht des Fachsenats weit über das hinaus, was zur Sicherstellung des Steueraufkommens notwendig und vom VwGH gefordert ist. Zudem wird für Unternehmen – bei vernachlässigbarem Stundungseffekt – der Verwaltungsaufwand erheblich erhöht.

Auch ist das Erfordernis der "umfassenden Amtshilfe" im Hinblick auf das angestrebte Ziel (bessere Kontrolle der Verlustverwertung im Ausland) überschießend. Ausreichend wäre ein **umfassender Informationsaustausch**. Es wird daher vorgeschlagen, die Wortfolge "*keine umfassende Amtshilfe*" durch "*kein Informationsaustausch*" zu ersetzen.

Damit wäre auch die sog „kleine“ Auskunfts-klausel, zB im DBA mit China oder Indien, umfasst. (vgl dazu zB Kofler / Prechtl-Aigner: Die Beteiligungsertragsbefreiung nach Haribo und Salinen, GES 2011 / 4, 175 ff mit einer Auflistung der DBA)

Sollte die Bestimmung dennoch im Wesentlichen in der vorgeschlagenen Form umgesetzt werden, wäre es aus Sicht der Verwaltung und der Anwenderpraxis zweckmäßig, in den Einkommensteuer-Richtlinien oder gesondert regelmäßig eine **Liste der von der Regelung betroffenen Staaten** zur Verfügung zu stellen und vor allem auch zu klären, wie vorzugehen ist, wenn ein bestehendes DBA gekündigt wird (wie dies zB ab dem Veranlagungszeitraum 2009 mit Argentinien der Fall war), welches in Art 26 Abs 1 DBA-Argentinien eine große Auskunfts-klausel vorgesehen hatte.

Der Fachsenat für Steuerrecht hält jedenfalls für erforderlich, dass zumindest nachgewiesene finale Verluste von Auslandsbetriebsstätten (auch) in Staaten ohne umfassende Amtshilfe weiterhin anerkannt werden müssen.

Der Fachsenat hält eine Nachversteuerung **im 5. Jahr für ausreichend (und für wirtschaftlich besser begründet, weil Auslandsbetriebsstätten nicht typischerweise im 3. Jahr bereits Gewinne in Höhe des Anlaufverlustes erzielen)**, um eine genaue Kontrolle der Nacherfassung durch die Abgabenverwaltung zu gewährleisten.

Der Fachsenat regt weiters an, die Nachversteuerung nicht zwingend im 5. Jahr, sondern verteilt über 3 Jahre zu jeweils **mindestens ein Drittel** vorzusehen. Aus Verwaltungsvereinfachungsgründen kann vom Abgabepflichtigen nämlich insbesondere bei geringen Beträgen oder bei Inlandsverlusten eine Erfassung in einem einzigen Jahr insgesamt bevorzugt werden. Auch im Zuge einer Außenprüfung könnten Änderungen in der Nacherfassung einvernehmlich uU in einem einzigen Jahr erfasst werden.

Der Fachsenat für Steuerrecht regt aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung für den Fall der Umsetzung der geplanten Neuregelung an, ein **Ansatzwahlrecht** einzuführen, sodass

Verluste aus Staaten ohne Amtshilfe gar nicht mehr angesetzt werden müssen, und sich die damit verbundene Nachversteuerungspflicht erübrigt, sondern lediglich bei Aufgabe/Veräußerung der ausländischen Betriebsstätte der nachweisbare finale Verlust anzusetzen ist.

Weiters bittet der Fachsenat um Klarstellung, dass sich der Satz hinsichtlich Nachversteuerung nur auf Befreiungs-DBA-Staaten bezieht.

Darüber hinaus regt der Fachsenat an, Verluste, die bloß aufgrund unterschiedlicher Realisationszeitpunkte im In- und Ausland nicht in Österreich verwertet werden können, von der Regelung der Deckelung der Verlustverwertung auszunehmen.

Zu Z 3 iVm Z 11 lit c (§ 9 Abs 5):

Gemäß § 9 Abs 5 EStG 1988 sollen Rückstellungen, deren Restlaufzeit am Bilanzstichtag mehr als 12 Monate beträgt, einer Abzinsung in Höhe von 3,5 % des Teilwertes unterzogen werden.

Dazu ist anzumerken, dass eine Abzinsung auf Grundlage des Teilwertes systematische Bedenken hervorruft, zumal der Teilwert – nach seiner gesetzlichen Beschreibung in § 6 Z 1 EStG 1988 – einen Gegenwartswert präsentiert, der im Bewertungszeitpunkt unter der Annahme der Unternehmensfortführung festzumachen ist. Die Abzinsung des Teilwertes führt demnach zu einer Abzinsung eines Barwertes, was (auch) aus betriebswirtschaftlicher Sicht unzulässig ist.

Als Bemessungsgrundlage einer Abzinsung kann ausschließlich der **künftige Erfüllungsbetrag** dienen; eine Bezugnahme – wie nach derzeit gültiger Rechtslage – auf einen ohne Vornahme von Abzinsungen ermittelten Teilwert ist daher uE unzutreffend.

Ebenso sollte klargestellt werden, dass sich beim genannten Prozentsatz um einen **jährlichen Zinssatz** handelt.

Weiters sollte im Gesetz aus Vereinfachungsgründung klar zum Ausdruck gebracht werden, dass für die Abzinsung **nur volle Jahre** zählen, dh, dass eine Rückstellung, deren Restlaufzeit 8,25 Jahre beträgt, nur 8 Jahre abzuzinsen ist.

Die in den Erläuterungen aufgenommene Bezugnahme auf ein unternehmensrechtliches Abzinsungsgebot ist fragwürdig und sollte entfallen. Gegensätzlich zur einschlägigen deutschen Rechtslage spricht sich § 211 Abs 1 UGB nicht explizit für eine Abzinsung aus, wobei sich das Schrifttum (vgl. *Leitner/Urnik/Urtz* in Straube (Hrsg), UGB II/RLG³, § 211 Rz 22; *Christian/Hohensinner* in Zib/Dellinger (Hrsg), § 211 UGB Rz 121ff) unter Bezugnahme auf das Realisationsprinzip gegenüber einer Abzinsung von längerfristigen Rückstellungen zurückhaltend äußert.

Die derzeit bestehende 20%ige Kürzung bei langfristigen Rückstellungen mag bei kürzeren Laufzeiten etwas überproportional sein, sie ist aber definitiv sowohl von den Unternehmern als auch von den Abgabenbehörden leicht administrierbar.

Wenn nun mit einem Fixzinssatz auf einen (nur schwer prognostizierbaren) Zeitpunkt in der Zukunft abzuzinsen ist, kommt in den meisten Fällen zu einer Kürzung von unter 20%. Die Mehrzahl der Unternehmen hat eher Rückstellungen mit kürzeren Laufzeiten als wirklich langfristige Rückstellungen, die mit einer Abzinsung unter die 80% des unternehmensrechtlichen Wertes fielen. Neben dem bereits bislang bestehenden Erfordernis, den voraussichtlichen Erfüllungsbetrag möglichst zutreffend zu ermitteln, wird es für Zwecke der Barwertberechnung künftig darüber hinaus erforderlich sein, ebenso zuverlässig die exakte Laufzeit der Rückstellung festzulegen. Dabei darf insbesondere bei längeren Laufzeiten von erheblichen Schwierigkeiten bei der Ermittlung der sachgerechten, „exakten“ Laufzeit ausgegangen werden. Unscharfe, mangels besseren Wissens auch fast „willkürliche“ Laufzeitbestimmungen werden das Resultat sein, welche die Höhe der steuerlichen Rückstellung freilich wesentlich beeinflussen. Außerdem ist zu befürchten, dass dann in fast jeder Betriebsprüfung allenfalls auch unter Zuhilfenahme der Bestimmung des § 4 Abs 2 Z 2 EStG Änderungen der Laufzeit aus der ex post Perspektive diskutiert werden.

Daher wird vom Fachsenat im Sinne der Verwaltungsvereinfachung **dringlich angeregt**, diese Änderung entweder

- völlig zu streichen, oder
- nur eine Abzinsungsverpflichtung für Rückstellungen mit einer voraussichtlichen Laufzeit von **mehr als 10 Jahren** vorzusehen und **die bisherige pauschale 20%ige Kürzung bei Rückstellungen mit Restlaufzeit von 1 bis 10 Jahren zu belassen** (Damit wären wohl weit mehr als 90 % aller Rückstellungen von einer langwierigen Diskussion zwischen Betriebsprüfung und Unternehmern über eine ungewisse künftige Laufzeit der Rückstellung ausgenommen).

Sollte die Neuregelung modifiziert umgesetzt werden, wird angeregt, um bei sehr langfristigen Rückstellungen die fast unlösbare Thematik der exakten Restlaufzeitbestimmung zu vermeiden, die maximale Laufzeit für Zwecke der Abzinsung auf beispielsweise 25 Jahre zu begrenzen.

Wird in § 9 Absatz 5 EStG 1988 an einer Abzinsung von längerfristigen Rückstellungen mit 3,5 % festgehalten, sollte auch eine seit längerem erforderliche Anpassung des in § 14 EStG verankerten Zinssatzes von derzeit 6 % auf 3,5 % vorgenommen werden. Sachlich zweckmäßig wäre aufgrund der in diesem Fall unstrittigen Abzinsungsverpflichtung eine Anpassung an den unternehmensrechtlichen Zinssatz. Alles andere würde nach Ansicht des Fachsenates eine sachliche Diskriminierung darstellen (vgl ua VfGH 11.12.2002, B 1609/01; VfGH 9.12.1997, G 403/97 zur Abfertigungsrückstellung auch für Vorstände bzw Jubiläumsgeld)

Zur Übergangsbestimmung (wenn der Vorschlag des Fachsenats auf Beschränkung der Abzinsung auf langfristige Rückstellungen nicht umgesetzt wird)

Bei der Übergangsregelung ist abzulehnen, dass, wenn sich im Rahmen der erstmaligen Abzinsung ein höherer als der bisher rückgestellte Betrag ergibt, die Rückstellung weiterhin mit 80 % des Teilwertes anzusetzen ist. Dies führt zu Verkomplizierungen in der Praxis, da das Unternehmen bei Alt-Rückstellungen somit zumindest drei verschiedene Berechnungsmethoden für ein und dieselbe Rückstellung anzuwenden hat: UGB, 80:20 und Barwert. Diese Übergangsregelung steht dem Ziel der Verwaltungskostensenkung diametral

gegenüber. Wenn eine Reduzierung der Rückstellung aufgrund der Neuberechnung ertragswirksam ist, sollte umgekehrt eine Erhöhung aufwandswirksam sein. Beide Effekte ließen sich über drei Jahre verteilen, wobei dies für Erträge (und auch Aufwendungen) als Mindestregelung (mindestens ein Drittel jährlich) gestaltet sein könnte.

Weiters wäre klarzustellen, wie mit Erhöhungen von bestehenden Rückstellungen aufgrund von Kostensteigerungen seit dem vorangehenden Bilanzstichtag umzugehen ist. Es sollte klargestellt werden, dass für diese Aufdotierung bereits die Abzinsungsregel anzuwenden ist und der Vergleich der 80 %-Regel mit der neu berechneten Rückstellung aufgrund der Abzinsungsregel nur für die bisher rückgestellten Beträge gilt. Diese Frage wird vor allem bei Ansammlungsrückstellungen von Bedeutung sein.

Weiters sollte gesetzlich klargestellt werden, dass die Drei-Jahres-Verteilung bei Betriebsveräußerung uä nicht zur Anwendung kommt (gilt sinngemäß auch für Nachversteuerung bei Auslandsbetriebsstätten).

Zu Z 4 lit a:

Gemäß den Erläuternden Bemerkungen zur Steuerreform 2009 (BGBl I 2009/26) wurde mit der Einführung des Gewinnfreibetrages in der derzeit geltenden Fassung die **Gleichstellung** zur **begünstigten Besteuerung** des 13./14. Monatsbezuges von Lohnsteuerpflichtigen erreicht, damit erhöht sich – nach den Gesetzesmaterialien – die **Arbeitskräftenachfrage** und das **Wachstumspotenzial** der Unternehmen (vgl. Abschnitt 54 der Beilagen XXIV. GP-Regierungsvorlage – Materialien).

Weiters betonen die seinerzeitigen Erläuternden Bemerkungen, dass die damaligen Maßnahmen gesamtwirtschaftlich eine Stabilisierung der österreichischen Wirtschaft in einer konjunkturell ungünstigen Zeit forcieren und zu einer wichtigen Stärkung des Wirtschaftsstandortes sowie zu einer Gegensteuerung bezüglich der erwarteten – natürlich negativen – Entwicklungen am Arbeitsmarkt beitragen. Mit der geplanten Gesetzesnovelle wird die Gegensteuerung zu negativen wirtschaftlichen Entwicklungen beseitigt. Die derzeitigen Entwicklungen am Arbeitsmarkt und die momentane gesamtwirtschaftliche Konjunkturlage lassen ein Aufgeben des Gegensteuerns allerdings nicht zu. Die geplante Gesetzesnovelle ist damit kontraproduktiv mit der Zielsetzung einer **positiven Konjunkturbelebung** und einer **Reduktion der Beschäftigungslosen**.

Insbesondere Unternehmer mit geringem Sachvermögensbedarf im Anlagevermögen, werden daher durch die Neuregelung diskriminiert, was im Lichte der Intention der Gleichstellung der Steuerbelastung aus unternehmerischer Tätigkeit und nicht selbständiger Arbeit verfassungsrechtlich bedenklich erscheint.

Die Streichung der Wertpapiere aus den begünstigten Wirtschaftsgütern führt zu einer massiven Mehrbelastung von personalintensiven Unternehmen, insbesondere von reinen Dienstleistern, da hier Investitionen in körperliche Wirtschaftsgüter oftmals nicht möglich und nötig sind. Der Faktor Arbeit wird somit weiter belastet. Besonders augenscheinlich ist dies auch im Falle eines Gesellschafter-Geschäftsführers einer GmbH mit 25%iger Beteiligung (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit mit Begünstigung 13./14.-Bezug) bzw 25,1%iger

Beteiligung (maximal € 3.900 Gewinnfreibetrag bei fehlender Sachanlageinvestition). Besonders betroffen sind von dieser Einschränkung vor allem Bezieher mittlerer Einkommen, bei denen der 13%-ige GFB noch voll steuerwirksam ist.

Die Einschränkung des Gewinnfreibetrages wird zu einer **Überführung von Betrieben in die GmbH** führen, unterliegen hier doch – ohne Gewinnfreibetrag – ausgeschüttete Gewinne einer linearen Steuerbelastung von rund 43,75 %, während in der obersten Progressionsstufe Gewinne von natürlichen Personen mit 50 % besteuert werden.

Auch werden Einzelunternehmer danach trachten, **geringwertige Wirtschaftsgüter** zu aktivieren, um dann doch noch irgendwie in den höchstmöglichen Genuss des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages zu kommen, was eine erhebliche Verwaltungsmehrbelastung sowohl für Unternehmer als auch Abgabenverwaltung darstellen wird.

Der Fachsenat für Steuerrecht regt an, die Neuregelung des § 10 EStG gemeinsam mit der Tarifreform vorzunehmen und bis dahin § 10 EStG unverändert zu lassen. Sollte dies nicht möglich sein, regt der Fachsenat für Steuerrecht an, die Möglichkeit der Wertpapierdeckung nicht gänzlich abzuschaffen, sondern lediglich auf bspw 50 % des Deckungserfordernisses oder auf einen Höchstbetrag von bspw € 20.000 einzuschränken. Denkbar wäre auch, die Wertpapierdeckung weiterhin gänzlich zuzulassen, eine zwingende Nachversteuerung nach 4 Jahren aber insoweit vorzusehen, als innerhalb von 4 Jahren nicht im Ausmaß von 50% der Wertpapierdeckung deckungsfähige körperliche Wirtschaftsgüter angeschafft werden.

Zum Übergang

Es gibt Fälle, wo Steuerpflichtige in der Vergangenheit von der **Pauschalierung nach § 17 EStG** abgegangen sind, um den Vorteil des investitionsbedingten Gewinnfreibetrages durch die Anschaffung von Wertpapieren in Anspruch zu nehmen. Da diese Steuerpflichtigen gemäß § 17 EStG 1988 nun für fünf Jahre nicht mehr zurück in die Pauschalierung wechseln können, erleiden diese im Vertrauen auf den Rechtsbestand einen Schaden, weil sie bei Kenntnis der neuen Regelung idR von der Pauschalierung nicht abgegangen wären.

Es sollte daher eine gesetzliche Möglichkeit geschaffen werden, dass ein (neuerlicher) Wechsel zur Pauschalierung ohne Einhaltung der fünfjährigen Sperrfrist erfolgen kann.

Zu Z 4 lit b:

Für bereits angeschaffte Wertpapiere soll nach dem Ministerialentwurf bei vorzeitiger Tilgung eine Ersatzinvestition nur noch in Sachanlagevermögen möglich sein. Der Fachsenat lehnt dies unter Hinweis auf den Vertrauensschutz ab und regt an, Ersatzinvestitionen wegen vorzeitiger Tilgung unverändert auch in Wertpapiere vornehmen zu können oder bei vorzeitiger Tilgung von der Nachversteuerung abzusehen.

Inkrafttretensregelung:

Die Streichung der Wertpapiere für den iGFB erfolgt mit **ungleicher/unterschiedlicher Wirkung** für Steuerpflichtige, je nachdem ob ein abweichendes Wirtschaftsjahr (bis 30.6.14) vorliegt oder nicht. Nachdem auch viele Steuerpflichtige ohne abweichendes WiJahr bereits Wertpapiere für den iGFB 2014 angeschafft haben, sollte Kriterium für die Berücksichtigung beim iGFB 2014 **das Anschaffungsdatum** der Wertpapiere sein (zB bis zur BGBl-Verlautbarung des AbgÄG).

Abzulehnen ist zudem die **Anpassung der Vorauszahlung für das Jahr 2014** gemäß § 124 b Z 252 EStG. Demnach ist vorgesehen, dass für Vorauszahlungen für das Jahr 2014 der Gewinn um die Hälfte des Gewinnfreibetrages des Jahres 2013 zu erhöhen ist. Die Bestimmung verkennt, dass der Steuerpflichtige das Wahlrecht hatte, welche begünstigten Wirtschaftsgüter er anschafft (abnutzbare körperliche Wirtschaftsgüter bzw Wertpapiere). Es ist nicht ausgeschlossen, dass neben den geltend gemachten Wertpapieranschaffungen auch abnutzbare körperliche Wirtschaftsgüter angeschafft wurden, für die aufgrund der Obergrenze der investitionsbedingte Gewinnfreibetrag nicht geltend gemacht wurde. Eine generelle Anpassung der Vorauszahlung des Jahres 2014 durch die Hinzurechnung der Hälfte des Gewinnfreibetrages wird abgelehnt. Auch bestehen Bedenken im Sinne des Vertrauensschutzes. Steuerpflichtige haben bis inklusive 2013 darauf vertraut, dass Wertpapieranschaffungen gewinnfreibetragsbildend wirken und können diese Disposition gegenwärtig nicht mehr ändern.

Der Fachsenat für Steuerrecht gibt auch die hohen Verwaltungsaufwendungen zu Bedenken, die mit der Festsetzung der VZ und zu erwartenden begründeten Herabsetzungsanträgen verbunden sind.

Ergänzende Anregungen zu § 10:

Die von 2013 bis 2016 vorgesehene Staffelung des Gewinnfreibetrags, die nun als Dauerrecht verankert werden soll, führt bei **Steuerpflichtigen mit mehreren Betrieben** und/oder Mitunternehmeranteilen zu komplexen Berechnungsvorgängen. Die Regelungen in § 10 Abs 1 Z 7 EStG 1988 sollten wie folgt daher abgeändert werden:

Im Falle mehrerer Betriebe sollte der höchstmögliche Gewinnfreibetrag je Betrieb zunächst isoliert auf Basis des jeweils erzielten Gewinnes ermittelt werden. In weiterer Folge sollte es dem Steuerpflichtigen frei gestellt werden, in welchem Betrieb er den Gewinnfreibetrag von insgesamt maximal € 45.350 geltend machen möchte. Damit ist sichergestellt, dass der Gewinnfreibetrag in jenen Betrieben genutzt werden kann, in denen Investitionen vorliegen. Aufgrund der isolierten Ermittlung des Höchstausmaßes des Gewinnfreibetrages ist zudem gesichert, dass keine Benachteiligung gegenüber Steuerpflichtigen mit nur einem Betrieb stattfindet. § 10 Abs 1 Z 7 EStG könnte wie folgt gefasst werden (vgl dazu *Kanduth-Kristen/Komarek, ÖStZ 2012, 545*):

„7. Erzielt der Steuerpflichtige positive Einkünfte aus mehreren Betrieben und übersteigt die Bemessungsgrundlage (Summe der positiven Einkünfte nach Z 1) € 175.000, ist hinsichtlich der Aufteilung des Gewinnfreibetrages wie folgt vorzugehen:

- Es ist auf Basis der Bemessungsgrundlage sowohl das höchstmögliche Ausmaß des dem Steuerpflichtigen insgesamt zustehenden Gewinnfreibetrages als auch das fiktive höchstmögliche Ausmaß des (betriebsbezogenen) Gewinnfreibetrages für jeden einzelnen Betrieb nach Z 2 zu ermitteln.
- Danach ist der insgesamt zustehende Gewinnfreibetrag (Grundfreibetrag, investitionsbedingter Gewinnfreibetrag) nach Wahl des Steuerpflichtigen den einzelnen Betrieben zuzuordnen. Der Gewinnfreibetrag je Betrieb ist mit dem in TS 1 ermittelten höchstmöglichen betriebsbezogenen Gewinnfreibetrag begrenzt. Die Summe der den einzelnen Betrieben zugeordneten Gewinnfreibeträge darf das nach TS 1 ermittelte höchstmögliche Ausmaß des insgesamt zustehenden Gewinnfreibetrages nicht überschreiten.
- Macht der Steuerpflichtige von seinem Wahlrecht keinen Gebrauch, ist der Gewinnfreibetrag (Grundfreibetrag, investitionsbedingter Gewinnfreibetrag) in dem nach TS 1 ermittelten höchstmöglichen Ausmaß im Verhältnis der Gewinne zuzuordnen.
- Betriebe, deren Gewinn pauschal ermittelt wird, sind mit dem erzielten Gewinn, höchstens jedoch mit € 30.000, bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen.“

Weiters sollte eine legistische Klarstellung zur Behandlung des Gewinnfreibetrags vorgenommen werden, wenn in der Basis des GFB nicht nur tarifbesteuerte, sondern auch **sondersteuersatzbegünstigte Gewinne** enthalten sind. Die in der BMF-Information vom 29.11.2013 vertretene Ansicht lässt sich uE aus dem Gesetz nicht ableiten (siehe dazu *Kanduth-Kristen/Komarek*, taxlex 2013, 413 sowie SWK 2014, in Druck).

Aus dem Gesetz ist nach Ansicht des Fachsenats bspw nicht entnehmbar, dass bei Investitionen, die dem GFB als Deckung dienen, im Hinblick auf die Nachversteuerung aufzuzeichnen ist, ob sie einem von tarif- oder von sondersteuersatzbegünstigten Einkünften abgezogenen investitionsbedingten GFB als Deckung dienen. Solche Aufzeichnungen wären aber bei Befolgung der Ansicht des BMF zur Gewährleistung einer korrekten Nachversteuerung erforderlich. Zudem führt die vom BMF vertretene anteilige Zuordnung zu einer weiteren Verkomplizierung der Berechnung und zu einem erhöhten Verwaltungsaufwand.

Lösungsansätze de lege ferende bestehen entweder darin, sondersteuersatzbegünstigte Substanzgewinne und -verluste gänzlich aus der Berechnungsgrundlage des GFB auszuschließen oder Substanzgewinne – wie Substanzverluste – nur zur Hälfte in die Berechnungsgrundlage des GFB einzubeziehen, wobei der GFB in weiterer Folge zur Gänze von den tarifbesteuerten Einkünften in Abzug zu bringen ist. Mit letzterer Variante bleibt die Thematik der Verlustentstehung oder -erhöhung durch den GFB grundsätzlich erhalten.

Zu Z 5:**Allgemeines:**

Die Bestimmung, den Betriebsausgabenabzug von **Gehältern** (Entgelte für Arbeits- und Werkleistungen) künftig nur noch **bis € 500.000** pro Person und Wirtschaftsjahr, zuzulassen, ist aus folgenden Gründen abzulehnen:

Es liegt ein erheblicher Eingriff in die Organisationsfreiheit von Unternehmen vor, Mitarbeiter und Eingliederung werden diskriminiert.

Durch die geplante Änderung wird auch in die bestehende vertragliche Ausgewogenheitsüberlegung von Unternehmer und Dienstnehmer eingegriffen. Die Regelung erscheint verfassungsrechtlich sehr bedenklich, weil aus Sicht des Fachsenats keinerlei sachliche Begründung erkennbar ist, tatsächlich erwachsene Kosten vom Abzug für die Steuerbemessungsgrundlage auszuschließen und der Grundsatz der steuerlichen Neutralität der Gewinnermittlung ohne sachliche Begründung nicht beachtet wird.

Das dem Einkommensteuerrecht inhärente Grundprinzip, dass das, was beim Einen versteuert wird, beim Anderen Betriebsausgabe sein soll, wird damit durchbrochen mit der Folge **wirtschaftlicher Doppelbesteuerung**.

Im Übrigen **mangelt** es der Regelung nach Ansicht des Fachsenats an **sachlicher Rechtfertigung**. Die derzeit in § 20 EStG und § 12 KStG vorgesehenen Abzugsverbote sind zB durch eine Nähe zur privaten Lebensführung oder wie zB bei Aufsichtsratsvergütungen (§ 12 Abs 1 Z 7 KStG) durch die auch im Gesellschafterinteresse gelegene Funktion begründet.

Für ein Abzugsverbot von Managergehältern, die eindeutig und zweifelsfrei betrieblich veranlasst sind (andernfalls wären sie schon nach der allgemeinen Regel nicht abzugsfähig, wonach nur betrieblich veranlasste Betriebsausgaben abzugsfähig sind), ist keine sachliche Begründung zu erkennen. Insofern wird diese Regelung nach Ansicht des Fachsenats, sollte sie tatsächlich so umgesetzt werden, einer **verfassungsrechtlichen Prüfung nicht standhalten**.²

Ferner erscheint das Argument, die Betriebe sollten den überdurchschnittlichen Verdienst ihrer Mitarbeiter nicht teilweise auf die Allgemeinheit im Wege einer Steuerentlastung überwälzen, nicht stichhaltig bzw nicht sachlich, wie folgendes Beispiel zeigt: Sollte ein sehr erfolgreicher Einzelunternehmer einem Mitarbeiter mehr als € 500.000 zahlen (zB € 600.000), so kommt es zur Besteuerung des überschießenden Betrags mit 50 % Einkommensteuer beim Einzelunternehmer. Zusätzlich hat der Arbeitnehmer den Bezug mit 50 % zu versteuern. Um den Bezug zu bezahlen, musste der Einzelunternehmer € 100.000 Einnahmen (zusätzlich) erzielen. Übrig bleibt davon bei ihm nichts.

² So auch *Plott*, Managergehälter: Steuerdeckelung verfassungswidrig?, in: Die Presse, 22.12.2013, der auf VfGH 11.12.2002, B 1609/01 zur Verfassungswidrigkeit der Nichtabzugsfähigkeit von

Somit wird dieser Teil mit 100%iger Einkommensteuerbelastung belegt, was dem Leistungsfähigkeitsprinzip – auch bei großzügigster Auslegung der Leistungsfähigkeit bei höheren Einkommen – nicht mehr entspricht.

Für Körperschaften gilt diese Aussage etwas eingeschränkt, da der Körperschaft-Steuersatz "nur" 25 % beträgt und somit die Gesamtsteuerlast 75 % beträgt. Der Bruttoabfluss beim Dienstgeber beträgt beim Einzelunternehmer somit 150 % des Überschreibungsbetrages, bei der Körperschaft 125 % (unter Berücksichtigung der KEST-Ersparnis bei Vollausschüttung 118,75 %). Beim Dienstnehmer bleiben 50 % übrig. Ferner scheint der mit dem Abzugsverbot entstehende Administrationsaufwand unverhältnismäßig.

Dazu kommt, dass die **ins Ausland fließenden Gestellungsvergütungen** im Lichte der jüngsten Rechtsprechung des VwGH³ zur DBA-rechtlichen Arbeitgebereigenschaft bei der grenzüberschreitenden Überlassung von Arbeitskräften in Österreich gemäß § 98 Abs 1 Z 3 fünfter TS iVm § 99 Abs 1 Z 5 EStG und § 21 Abs 1 Z 1 KStG jedenfalls der beschränkten Steuerpflicht unterliegen. Das bedeutet, dass bei € 500.000 überschreitenden Vergütungen nur dieser Betrag iHv 500.000 im Inland eine steuerliche **Betriebsausgabe** darstellt, jedoch in voller Höhe der **Abzugsbesteuerung** oder der Lohnbesteuerung zu unterziehen sein wird, was zu anerkannten Grundsätzen des internationalen Steuerrechts in Widerspruch steht.

Zu den Details:

Mit dem Begriff der 'verbundenen Betriebe oder Personengesellschaften' (Erläuterungen: gegenüber mehreren Personengesellschaften [...], an denen derselbe Steuerpflichtige beteiligt ist) wird ein undefinierter Rechtsbegriff eingeführt. Aus dem Gesichtspunkt der Rechtssicherheit wäre eine Definition geboten.

Die Einbeziehung von Werkleistungen und der neue Begriff der „vergleichbar organisatorisch eingegliederten Person“ werfen Abgrenzungsfragen auf. Die Erfassung aller Personen, die organisatorisch in die Organisation des Betriebs eingegliedert sind, ist aus der Zielrichtung der (abgelehnten) Bestimmung verständlich. Fraglich ist, ob die Eingliederung in den Betrieb – der VwGH Rechtsprechung folgend – tatsächlich so weit zu verstehen ist, dass Beispiel 3 in den EB davon umfasst ist. Notgeschäftsführer und Insolvenzverwalter, welche die Geschäftsführung übernehmen, erwirtschaften häufig gerade mangels Eingliederung nicht Einkünfte iSd § 22 Z 2 TS 2 EStG, sondern werden der Vermögensverwaltung (Hausverwaltung oder Aufsichtsrat) zugerechnet (EStR Rz 5266c sowie Rz 5274). Es müsste daher iSd Rechtssicherheit eine Verknüpfung mit § 22 Z 2 TS 2 EStG erfolgen.

Versteht man andererseits die Eingliederung so weit, wie in Beispiel 3 angedacht, müsste man konsequenterweise bei Überlassung von Arbeitnehmern ebenso von einer Eingliederung in den Betrieb des Übernehmers ausgehen, sofern die Überlassung „langfristig“ ist.

Hinsichtlich § 20 Abs 1 Z 7 lit c EStG (**Abfindungen** von Entgeltansprüchen) ist anzumerken, dass bei einer Abfindung mit einem Einmalbetrag für eine vorzeitige Beendigung des Dienstvertrages bezüglich der Berechnung des Abzugsverbots das Jahresentgelt des Jahres der Auszahlung heranzuziehen ist und nicht das Jahresgehalt des jeweiligen Jahres, für das eine Abfindung gezahlt wird (siehe Beispiel 6 der Erläuternden Bemerkungen). In diesem

³ VwGH 22.5.2013, 2009/13/0031.

Beispiel hätte keine Kürzung des Einmalbetrages in Höhe von € 1,5 Mio zu erfolgen, da die € 1,5 Mio für die vorzeitige Beendigung (3 Jahre) bezahlt wird (und somit 500 T€ pro Jahr).

Bezüglich **Vergütungen an Dritte für die Überlassung einer Person** ist Folgendes anzumerken: Sofern die Grenze tatsächlich auf der Ebene Unternehmer und Arbeitskräftesteller zu prüfen ist, unterliegt im Ergebnis auch die (Gewinn-)Marge, die dem Arbeitskräftesteller als Unternehmer verbleiben soll und auch andere Kostenelemente des Gestellers (nicht nur die unmittelbaren Aufwendungen für das Entgelt für Arbeits- oder Werkleistungen) der Einschränkung.

Zudem sollen für die Summe des Entgelts nur jene Aufwendungen zur Geltung kommen, die ein inländischer Betrieb bzw eine inländische Personengesellschaft zu tragen haben.

Der Begriff der **Abfertigungen in lit d** sollte wohl gesetzliche Abfertigungen nach der Regelung der „**Abfertigung alt**“ nicht umfassen. Treffen laufende Bezüge und Abfindungen/Abfertigungen zusammen, wäre nach der derzeitigen Textierung („Summe aller Geld- und Sachleistungen“) eine Zusammenrechnung vorzunehmen und damit ggf eine gänzliche Nichtabzugsfähigkeit des Einmalbetrags gegeben. Eine gesonderte Betrachtung erscheint erforderlich, da ansonsten dem Zahlungszeitpunkt bei Beendigung von Dienstverhältnissen eine maßgebliche Bedeutung zukäme. Abzulehnen ist auch die Inkraftsetzung für Zahlungen nach dem 28.2.2014, weil damit in bereits getroffene vertragliche Dispositionen massiv eingegriffen wird. Vielmehr sollten alle vor dem 28.2.2014 getroffenen Vereinbarungen von der Neuregelung ausgenommen sein, womit auch das Vertrauensschutzthema gelöst wäre.

Die Regelung gilt auch dann,

„... wenn von derselben Person Arbeits- oder Werkleistungen gegenüber mehreren Personengesellschaften (unabhängig davon, ob diese vermögensverwaltend oder betriebsführend sind) erbracht (Anmerkung: werden), an denen derselbe Steuerpflichtige **beteiligt** ist ...“

Es wird somit nicht auf das Ausmaß der Beteiligung eines und desselben Steuerpflichtigen abgesteckt. Dies bedeutet, dass eine bloß zB 1%ige Beteiligung an einer Personengesellschaft, die zusammen mit anderen Personengesellschaften (mit größerer Beteiligung) an dieselbe Person für Arbeits- oder Werkleistungen Entgelte zur Auszahlung bringt, die die Grenze von €500.000 in Summe überschreiten, somit steuerschädlich wäre und würde zu einer Beschränkung der Abzugsfähigkeit führen.

Letztlich ist auch der Begriff „**ehemalige Dienstnehmer**“ sehr unbestimmt, erfasst er doch neben der Zielgruppe der zB betrieblichen Pensionsempfänger auch jede Person, die irgendwann in der Vergangenheit als Dienstnehmer, und sei es auch nur als Ferialpraktikant, tätig war.

Generell wäre zu klären, ob für bestehende Vereinbarungen nicht eine längere **Übergangsfrist** vorsehen sollte, zumal die dadurch ausgelösten zivil- und arbeitsrechtlichen Probleme für die Unternehmer in dieser kurzen Frist kaum lösbar sein werden.

Zu Z 7:

lit a): § 67 Abs 6 erster Satz EStG:

Die Begrenzung der 6%igen Versteuerung mit der 3-fachen ASVG-Höchstbeitragsgrundlage wird in einem hohen Ausmaß auch Facharbeiter und Angestellte treffen, die im Zuge eines Personalabbaues eine Abfindung mittels eines Sozialplanes erhalten. UE ist dies nicht durch das Regierungsprogramm 2013 bis 2018 gedeckt. In diesem Regierungsprogramm ist weiters festgehalten, dass die „Viertelregelung“ (§ 67 Abs 6 erster Satz EStG) generell – also gerade gegenteilig zum vorliegenden Entwurf – im Rechtsbestand bleiben soll. UE ist auch sachlich nicht gerechtfertigt, die Auflösung jener Arbeitsverhältnisse zu erschweren, die für die Unternehmen ohnedies schon die höhere finanzielle Belastung mit sich bringen. Sanierungen von Unternehmen werden naturgemäß erschwert, wenn die steuerlichen Rahmenbedingungen für „gut“ bezahlte Mitarbeiter verschlechtert werden.

lit b): § 67 Abs. 8 lit a und lit b EStG:

Die Streichung des Besteuerungsregimes für Vergleichszahlungen und Kündigungsentschädigungen ist im Regierungsprogramm 2013 bis 2018 nicht vorgesehen. Die Streichung der vorgesehenen Regelung würde dazu führen, dass letztlich die volle Tarifbesteuerung zum Tragen kommt. Dafür fehlt es aber an einer sachlichen Rechtfertigung – im Gegenteil. Bei Vergleichszahlungen und Kündigungsentschädigungen handelt es sich um Zahlungen, bei denen für mehrere Lohnzahlungszeiträume, teils mehrere Jahre, Bezüge angesammelt in Einem ausbezahlt werden. Die Änderung würde nun zB bewirken, dass die Steuerbegünstigung für das 13. und 14. Gehalt endgültig verloren ginge; allein dieser Punkt macht bereits 15% von dem bisher vorgesehenen 20%-Anteil aus. Die restlichen Steuerbegünstigungen sind bisher mit den restlichen 5% in etwa abgegolten. All diese Regelungen wurden bei ihrer Einführung gut überlegt. Die betreffenden Dienstnehmer wären zB künftig stark benachteiligt, wenn sie ihre Entgeltansprüche erst durch ein Gerichtsurteil bzw eine behördliche Entscheidung zugesprochen erhalten. Ein Schadenersatz betreffend zu hohe Lohnsteuer gegenüber dem Arbeitgeber wiederum scheidet meist aus, weil dafür zahlreiche Bedingungen (zB Verschulden) erfüllt sein müssen.

Zu Z 8:

lit b): § 89 Abs 6 zweiter Satz EStG:

Die Wortfolge „sowie die monatliche Lohnsumme laut Beitragsnachweisung“ sollte gestrichen werden. Es handelt sich dabei um dieselbe Information, die bereits im ersten Satzteil geregelt ist. Die „Lohnsumme“ kennt im Gegensatz zur „Beitragsgrundlage“ keine Begrenzung mit der Höchstbeitragsgrundlage. Ein Rückschluss auf Basis des Vorsorgekassenbeitrages ist ebenfalls nicht möglich, weil eine erhebliche Anzahl von Mitarbeitern noch der Abfertigung alt unterliegt und im BMSVG zudem verschiedene „fiktive“ Beitragsgrundlagen existieren. „Lohnsumme“ ist zudem ein steuerlicher Begriff, der dem

Zufluss-Prinzip folgt, während im ASVG das Anspruchsprinzip gilt. Der vorgesehene Satzteil kann daher uE praktisch nicht umgesetzt werden.

Zu Z 10:

Aus den Materialien geht hervor, dass diese Bestimmung nur für Personen gelten soll, die nicht in der EU ansässig sind. Aus der technischen Ausgestaltung der Regelung (sie regelt nur den Besteuerungsgegenstand) kann jedoch geschlossen werden, dass diese Bestimmung für alle Personen gelten soll, die nicht unter das EU-Quellensteuergesetz fallen, aber Zinsen iSd EU-Quellensteuergesetzes beziehen, das heißt auch für EU- und Drittlands-Körperschaften, da § 98 Abs 1 Z 5 lit b EStG über § 21 Abs 1 Z 1 KStG Wirkung auch für Körperschaften entfaltet. Dadurch würde die neue Regelung für alle Körperschaften innerhalb und außerhalb der EU Anwendung finden, was abzulehnen ist. Wenn man den Verweis auf das EU-Quellensteuergesetz so einschränkend auslegt, dass man damit nur im EU-Quellensteuergesetz definierte Zinsen meint, unabhängig davon an wen aber auch von wem sie gezahlt werden, dann wären auch Privatdarlehen wie zB Darlehen im Konzern umfasst. Falls sämtliche Zinserträge umfasst wären, also auch Zinserträge auf Privatdarlehen (Konzernfinanzierungen), würde dies für eine sehr große Anzahl von Steuerpflichtigen die Verpflichtung zur Abgabe von Steuererklärungen mit sich bringen. Eine Abzugsteuerpflicht nach § 93 EStG ergibt sich nämlich nur dann, wenn der Schuldner der Kapitalerträge Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz im Inland hat oder inländische Zweigstelle eines ausländischen Kreditinstituts ist und es sich um Zinsen aus Geldeinlagen bei Kreditinstituten und sonstigen Forderungen gegenüber Kreditinstituten handelt oder eine auszahlende Stelle iSd § 95 Abs 2 Z 1 lit b EStG vorliegt. In allen anderen Fällen wäre gem § 102 1 Z 1 EStG (§ 24 Abs 1 KStG) eine Veranlagungspflicht gegeben.

Die Ausdehnung der beschränkten Steuerpflicht auf ausländische juristische Personen geht weit über das gemäß Erläuterungen genannte Ziel der Regelung – die Gleichstellung von natürlichen Personen in der EU mit natürlichen Personen in Drittstaaten – hinaus und ist im Vergleich zu anderen wichtigen Handelspartnern (zB Deutschland) ein deutlicher Wettbewerbsnachteil für zukünftige inbound-Finanzierungen (erhöhte Finanzierungskosten). Bei bestehenden Finanzierungen mit ausländischen Kreditgebern kann es zu deutlichen, nicht vorhersehbar gewesenen Verteuerungen der Finanzierung kommen, da tax gross up Regelungen (hier: tax indemnities Regelungen) mittlerweile bei Kreditverträgen zum Standard gehören (zB *Schmitt*, Tax gross-up Klauseln und FATCA in Kreditverträgen, BB 2013, 919ff): Eine entsprechende Definition des „Qualifizierten Kreditgebers“ vorausgesetzt kommt es im Falle der Gesetzesänderung zu einer Mehrbelastung für den inländischen Kreditnehmer.

Die Erläuterungen zur Neuregelung beginnen mit der Feststellung, dass nicht sämtliche Arten von Einkünften aus Kapitalvermögen der beschränkten Steuerpflicht unterliegen; *"insbesondere Zinsen aus Einlagen bei Kreditinstituten und Zinsen aus Forderungswertpapieren sind nicht erfasst"*.

Die Neuregelung hat zufolge der Erläuterungen den Zweck, die Besserstellung von nicht in der EU ansässigen und folglich nicht dem EU-Quellensteuergesetz unterliegenden Steuerpflichtigen gegenüber den in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Steuerpflichtigen,

die mit EU-Quellensteuer belastet sind, zu beseitigen. Die Neuregelung beabsichtigt daher die Gleichstellung von Personen, die in Drittstaaten ansässig sind. Eine Gleichstellung durch die Neuregelung findet aber – wenn überhaupt – nur dann statt, wenn die Besteuerung (a) auf natürliche Personen, die in Drittstaaten ansässig sind, und (b) auf Zinsen, die von Zahlstellen im Sinne des § 1 iVm § 4 EU-QuStG ausgezahlt werden, beschränkt ist. Anders gewendet: Keine Gleichstellung wäre die Einbeziehung von Körperschaften oder gar die Anwendung der beschränkten Steuerpflicht auf Zinsen, die von Nicht-Zahlstellen, etwa im Rahmen von grenzüberschreitenden Konzernfinanzierungen, bezahlt werden.

Gegen die Erfassung solcher Zinsen, die von Nicht-Zahlstellen bezahlt werden, sprechen nicht nur der oben zitierte Beginn der Erläuterungen, sondern insbesondere auch jener Teil der EB, wonach *"die umfassten Kapitaleinkünfte unabhängig von der Person des Steuerpflichtigen, die sie erzielt, [also Personen innerhalb und außerhalb der EU], grundsätzlich einem Quellensteuerabzug unterliegen"*. Der Hinweis auf den Quellensteuerabzug bestätigt, dass nur Zinsen erfasst werden sollen, die von einer Zahlstelle bezahlt werden, weil andernfalls Einkünfte gemäß § 27a Abs 2 Z 1 EStG vorliegen, die gemäß § 93 Abs 1 Satz 2 EStG nicht dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen.

Da sich diese – im Sinne des Gleichbehandlungs-Zweckes liegende – Beschränkungen nicht zweifelsfrei aus dem im Entwurfstext enthaltenen, globalen Verweis auf *"Zinsen im Sinne des EU-Quellensteuergesetzes"* ergeben, wird empfohlen, die Regelung wie folgt zu präzisieren:

"b) es sich dabei um Zinsen handelt, die nur deswegen nicht nach dem EU-Quellensteuergesetz, BGBl I Nr 33/2004 besteuert werden, weil der Empfänger seinen Wohnsitz iSd § 3 Abs 2 Z 2 und 3 EU-Quellensteuergesetz, BGBl I Nr 33/2004 nicht in einem anderen Mitgliedstaat der Europäischen Union hat, und die gemäß § 93 dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen."

Ein alternativer Formulierungsvorschlag wäre:

„b) es sich dabei um Zinsen im Sinne des EU-Quellensteuergesetzes handelt, die an eine natürliche Person gezahlt werden, es sei denn die sie fällt unter den Anwendungsbereich des EU-Quellensteuergesetzes BGBl I Nr 33/2004, und die gemäß § 93 dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen."

Um eine Flut von Rückzahlungsanträgen zu verhindern, erscheint es zweckmäßig der auszahlenden Stelle die unmittelbare Anwendung der jeweiligen DBA-Bestimmung (idR Art 11 bzw 21) zu ermöglichen, sodass § 5 Abs 1 Z 7 DBA-EntlastungsVO zu streichen wäre.

Allerdings ist die geplante Neuregelung aus den nachfolgend angeführten Gründen insgesamt in Frage zu stellen.

Nach den EB sei eine unterschiedliche Behandlung beschränkt Steuerpflichtiger aus anderen EU-Staaten im Vergleich zu jenen aus Drittstaaten nicht sachgerecht und soll daher weitgehend beseitigt werden. Diese Begründung kann aber die Gesetzesänderung nicht rechtfertigen. Das EU-Quellensteuergesetz begründet gerade keine beschränkte Steuerpflicht und verfolgt eine völlig andere Zielsetzung. Das EU-QuStG zielt darauf ab, die effektive Besteuerung von Zinserträgen, die in der Regel in allen Mitgliedstaaten in das

steuerbare Einkommen gebietsansässiger natürlicher Personen eingehen, sicherzustellen. Sie beschränkt sich dabei auf grenzüberschreitende Zinszahlungen und lässt die innerstaatlichen Regelungen der Mitgliedstaaten über die Besteuerung von Zinserträgen unberührt.

Die Erhebung einer Quellensteuer ist als praktische Maßnahme zur *Gewährleistung eines Minimums an effektiver Besteuerung* grenzüberschreitender Zinszahlungen in der Gemeinschaft anzusehen. Ziel des Gesetzes ist nur die Gewährleistung einer effektiven Besteuerung derartiger Zahlungen im Mitgliedstaat des Wohnsitzes des wirtschaftlichen Eigentümers gemäß den dort geltenden innerstaatlichen Vorschriften. Dazu ist es erforderlich, dass die Quellensteuer erhebenden Mitgliedstaaten ein Verfahren vorsehen, damit der wirtschaftliche Eigentümer die Möglichkeit erhält, die Erhebung der Quellensteuer dadurch zu vermeiden, dass er seine Zinserträge in seinem Wohnsitzmitgliedstaat erklärt. Ermächtigt zB ein wirtschaftlicher Eigentümer seine Zahlstelle zur Erteilung von Auskünften, so kann nach der EU-Zinsenrichtlinie der Mitgliedstaat, in dem die Zahlstelle liegt, von einem Quellensteuerabzug absehen, wenn dieser Mitgliedstaat entsprechende Informationen dem Wohnsitzmitgliedstaat des wirtschaftlichen Eigentümers übermittelt. Ein Unterlassen des Quellensteuerabzuges ist weiters vorgesehen, wenn der Zahlstelle eine Bescheinigung der zuständigen Behörde des Ansässigkeitsstaates des wirtschaftlichen Eigentümers vorgelegt wird.

Damit ergibt sich, dass der Quellensteuereinbehalt von seiner Zielsetzung her mangels einer Auskunftserteilung *ausschließlich Steuersicherungszwecken des Ansässigkeitsstaates des Zinsempfängers* dienen soll. Die EU-Zinsenrichtlinie und damit auch das EU-QuStG greift weder in der Besteuerung der Zinserträge im Ansässigkeitsstaat des Zinsempfängers als solches ein, noch regelt sie die innerstaatliche Besteuerung von Zinserträgen im Zahlstellenstaat. Ersichtlich wird das auch daraus, dass die primäre Methode der Sicherstellung von Zinszahlungen im Ansässigkeitsstaat die Informationserteilung ist. Grundsätzlich müssen die Mitgliedstaaten die in der Richtlinie vorgesehenen Informationen, die die in ihrem Gebiet niedergelassenen Zahlstellen mitgeteilt haben, an den anderen Mitgliedstaat weiterleiten, in dem der wirtschaftliche Eigentümer im Sinne dieser Richtlinie ansässig ist. Nur jene Länder, die (vorübergehend) von dieser Informationserteilungspflicht ausgenommen sind, erheben statt dessen eine Quellensteuer (besser: Zahlstellensteuer). Der einzelnen Mitgliedstaaten ausnahmsweise zugestandene Quellensteuerabzug soll nur die Besteuerung im Ansässigkeitsstaat des Zinsempfängers sicherstellen (Gewährleistung eines Minimums an effektiver Besteuerung). Er stellt nur eine Vorerhebung der Einkommensteuer des Ansässigkeitsstaates dar, die alternativ durch eine Ermächtigung zur Auskunftserteilung oder Vorlage einer Steuerbescheinigung vermieden werden kann.

Zu berücksichtigen ist auch, dass Österreich in den vom EU-QuStG erfassten Fällen vielfach gar kein Besteuerungsrecht haben hat, weil Österreich weder der Quellenstaat noch der Ansässigkeitsstaat ist. Das Gesetz erfasst die innerhalb der Gemeinschaft geleisteten Zinszahlungen unabhängig vom Ansässigkeitsstaat des Schuldners des Zinstitels.

Daraus ist eindeutig ableitbar, dass das EU-QuStG keine österreichische Einkommensbesteuerung von in anderen Mitgliedstaaten ansässigen Zinsempfängern in Österreich vergleichbar der österreichischen Einkommensbesteuerung von Kapitalerträgen

von Steuerinländern zum Ziel hat. Im Gegensatz dazu soll § 98 Abs 1 Z 5 lit b EStG die *österreichische* Besteuerung von Steuerausländern regeln. Eine unterschiedliche Behandlung beschränkt Steuerpflichtiger aus anderen EU-Staaten im Vergleich zu jenen aus Drittstaaten ist daher auf Grund des völlig unterschiedlichen Regelungsziels sehr wohl sachgerecht. Im Gegensatz dazu führt die geplante Neuregelung zu einer sachlich nicht zu rechtfertigenden Ungleichbehandlung von beschränkt Steuerpflichtiger aus anderen EU-Staaten im Vergleich zu jenen aus Drittstaaten, weil kein sachlicher Grund ersichtlich ist, warum unter das EU-QuStG fallende Personen in Österreich nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegen sollen.

Die in § 98 taxativ aufgezählten inländischen Einkünfte stellen grundsätzlich auf die allgemeinen Einkunftstatbestände des EStG ab und erweitern diese um *inländische Anknüpfungsmerkmale*.

Die vorgeschlagene Neuregelung in § 98 Abs 1 Z 5 lit b EStG begründet auch eine beschränkte Steuerpflicht ohne inländischen Anknüpfungspunkt. Damit wird in unsystematischer Weise gegen das der beschränkten Steuerpflicht immanenten Territorialitätsprinzip verstoßen.

Bsp: Ein in Australien ansässiger Steuerbürger hält auf einem Depot in Sydney US-Staatsanleihen. Gem § 102 1 Z 1 EStG (§ 24 Abs 1 KStG) ist in Österreich eine Veranlagungspflicht gegeben. Bei einer auszahlenden Stelle in Österreich besteht gem § 93 Abs 2 Z 1 EStG Abzugspflicht.

Es steht dem Gesetzgeber sicherlich frei, die Kriterien für die beschränkte Steuerpflicht festzulegen. Nimmt er diese Festlegung nach einem bestimmten – dem Sachlichkeitsgebot entsprechenden – System (nämlich nach dem Territorialitätsprinzip) vor, bedarf ein Abweichen von einem solchen System abermals einer sachlichen Rechtfertigung (VfGH 9.12.1997, G 403/97, 16.06.1987, G52/87, vgl auch zB VfSlg 8572/1979, 9138/1981, siehe auch *Korinek*, Gedanken zur Bindung des Gesetzgebers an den Gleichheitsgrundsatz nach der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes in: FS Melichar, 1983, S 49).

Nachdem der Gesetzgeber als sachliches Kriterium für beschränkte Steuerpflicht das Territorialitätsprinzip festgelegt hat, würde die Neuregelung zu einer unsachlichen Durchbrechung eines vom Gesetzgeber selbst festgelegten Systems führen und damit mit Verfassungswidrigkeit bedroht sein.

Artikel 2

Änderung des Körperschaftsteuergesetzes 1988

Zu Z 3 (§ 8 Abs 4 KStG) – Verrechnungs- und Vortragsgrenze:

Im Unterschied zu den einkommensteuerpflichtigen Steuersubjekten soll die **75 %-Grenze bei der Verlustvortragsverrechnung** für Körperschaftsteuerpflichtige auch weiterhin in Geltung bleiben. Diese künftige **Ungleichbehandlung** erscheint aus verfassungsrechtlicher

Sicht bedenklich und führt zu einer weiteren, sachlich nicht gerechtfertigten Differenzierung zwischen den Rechtsformen.

Sollte dessen ungeachtet, die 75%-Grenze im KStG beibehalten werden, sollte aus sachlichen Gründen der Ausnahmenkatalog des § 8 Abs 4 Z 2 lit b um folgende Fälle erweitert werden:

- Gewinne beim Schuldner aus Forderungsverzichten für nicht mehr voll werthaltige Forderungen (auch außerhalb gerichtlicher Sanierungsverfahren)
- Steuerpflichtige Gewinne aus der Zuschreibung oder Veräußerung von Beteiligungen
- Gewinne aus der Veräußerung von Grund und Boden

Zu Z 4 lit a (§ 9 Abs 2 KStG 1988):

Die Einschränkung von **Auslandsgruppenmitgliedern** auf Staaten mit **umfassender Amtshilfe** erscheint im Hinblick auf die ohnehin gegebene erhöhte **Mitwirkungspflicht** bei Auslandssachverhalten nicht erforderlich und ist wirtschaftspolitisch verfehlt, da insbesondere Risikoinvestitionen in Wachstumsmärkte wie China, Japan und Indien nicht mehr in den Genuss der vorläufigen (!) Verlustverwertung kommen. Wir ersuchen zu prüfen, ob nicht auch mit einer **noch verstärkten Beweislastumkehr** für die Nicht-Nachversteuerung das Auslangen gefunden werden kann. Im Übrigen verweisen hier auf die Ausführungen zu Art 1 Z 1 lit c.

Wenn eine Einschränkung der Auslandsgruppenmitglieder unabwendbar ist, sollte – aus Vertrauensschutzgründen und um die Nachhaltigkeit sowie Verlässlichkeit unternehmerischer Entscheidungen in Österreich zu sichern – die Neuregelung nur für ausländische Gruppenmitglieder gelten, die **nach dem 31.12.2013** in eine Steuergruppe aufgenommen werden.

Weiters wäre eine amtlich (in der Findok) zur Verfügung gestellte **Liste der Nicht-Amtshilfe-Staaten** hilfreich.

Darüber hinaus wäre zu regeln, dass bei **Kündigung von DBA** bzw umfassender Amtshilfe **kein Entfall** der Gruppenmitgliedschaft mit sofortiger Nachversteuerung erfolgt.

Zu Z 4 lit c:

Die Bestimmung, wonach zuzurechnende **Auslandsverluste nur im Ausmaß von 75 %** der Summe der inländischen Gruppen-Einkommen abzugsfähig sind, ist abzulehnen:

Die Begrenzung der Berücksichtigung von Auslandsverlusten gilt für alle zuzurechnenden Verluste, unabhängig davon, ob diese von EU- oder nicht EU-Gesellschaften stammen. Im Verhältnis zu EU-Mitgliedstaaten dürfte die beabsichtigte Neuregelung der **Niederlassungsfreiheit** iSd Art 49 AEUV widersprechen. Da Verluste inländischer GM bei der Ermittlung des Gruppeneinkommens in vollem Ausmaß in Abzug gebracht werden können, könnte ein Steuerpflichtiger davon abgehalten werden, eine Investition in einem anderen EU-Mitgliedstaat zu tätigen, was den EG-rechtlichen Grundfreiheiten widerspricht. Die Bestimmung führt darüber hinaus zu vermeidbarem Verwaltungsaufwand.

Die Interpretation des neu eingeführten Begriffes „eigenes Einkommen“ lässt uE einige Varianten zu. Wir ersuchen, diesen Begriff gesetzlich zu definieren oder zumindest in der nächsten Richtlinienwartung zu präzisieren., Denkbare Begriffsinhalte wären ua:

- Alle laufenden Gewinne aller österreichischen Gruppenteilnehmer (ohne Verrechnung von (Vor- und Außer-)Verlustvorträgen)
- Alle positiven Einkommen (Gewinne) nach § 7 Abs 2 KStG der österreichischen Gruppenteilnehmer, nach Verrechnung der jeweiligen Verlustvorträge (unter Anwendung der 75%-Grenze alle (Vor/Außergruppe)Verlustvorträge für österreichische Gruppenmitglieder und den Gruppenträger)
- Alle Einkommen (Gewinne und Verluste) nach § 7 Abs 2 KStG der österreichischen Gruppenteilnehmer, nach Verrechnung der jeweiligen Verlustvorträge (unter Anwendung der 75%-Grenze alle (Vor/Außergruppe)Verlustvorträge für österreichische Gruppenmitglieder und den Gruppenträger)
- Die Ergebnisse nach § 9 Abs 6 Z 4 KStG aller österreichischen Gruppenmitglieder (Berücksichtigung von Vor- und Außergruppenverluste zu 100%) und der Gesamtbetrag der Einkünfte des Gruppenträgers (ohne Sonderausgaben)
- Ein eigenes aggregiertes österreichisches Gruppeneinkommen, nach Abzug aller Sonderausgaben (auch der Sonderausgaben des Gruppenträgers)
- Alle Gesamtbeträge der Einkünfte (laufend) alle österreichischen Gruppenteilnehmer (ohne Abzug von etwaiger (Vor/Außergruppen)Verlustvorträgen)
- Ändern die Nachversteuerungsbeträge das eigene Einkommen für die Ermittlung der neuen 75%-Grenze?
- Ändert die Zurechnung ausländischer Gewinne (Anrechnung) und Verluste (Anrechnung/Befreiung) das jeweilige eigene Einkommen der österreichischen Gruppenteilnehmer? (isolierte österreichische Betrachtung?)

Denkbar wäre es auch, dass der neue § 9 Abs 6 Z 6 KStG die Zurechnung der Ergebnisse im Allgemeinen berührt: Durch die Ermittlung der Summe aller eigenen Einkommen könnte man von einer neuer Ermittlung des Gruppeneinkommens ausgehen. In einem ersten Schritt wäre bspw ein zusammengefasstes Ergebnis nach § 9 Abs 6 Z 1 bis Z 5 der österreichischen Gruppe zu ermitteln. Davon wären die maximal zuzurechnenden ausländischen Verluste nach § 9 Abs 6 Z 6 KStG abzuziehen. Das zusammengefasste Ergebnis der gesamten Gruppe wird um die Sonderausgaben des Gruppenträgers gekürzt. Dieses Gruppeneinkommen ist zu veranlagern. Mit einer solchen Ermittlung des Gruppeneinkommens ist der zeitlichen Zurechnung (vgl *Urtz/Vock*) zu folgen.

Zu Z 4 lit d:

Sollte – entgegen unserer Anregung zu Art 2 Z 4 lit a – § 9 Abs 2 KStG entsprechend dem vorliegenden Begutachtungsentwurf angepasst werden, und ausländische Gruppenmitglieder, die in Ländern ansässig sind, mit denen keine Amtshilfevereinbarungen bestehen, ab 1.1.2015 aus der Unternehmensgruppe ausscheiden, wäre eine gesetzliche Regelung für die Nachversteuerung vorzusehen.

Nach der allgemeinen Nachversteuerungsbestimmung des § 9 (6) Z 7 **Satz 2** KStG sind alle bisher vom ausländischen Gruppenmitglied übernommenen Verluste nachzuversteuern, wobei die bis dahin nicht steuerwirksamen Teilwertabschreibungen auf den Beteiligungsansatz weiterhin nicht abzugsfähige Betriebsausgaben bleiben und auch nicht

gegengerechnet werden können. Dies stellt einen faktisch rückwirkend Eingriff in die Rechte des Steuerpflichtigen dar und führt zu unsystematischen Härtefällen:

Bsp:

Der österr Gruppenträger GT gründet im Jahr 2005 eine Tochtergesellschaft GM in einem „Nicht-Amtshilfe-Land“ und stattet diese Gesellschaft mit 1.000 Eigenkapital aus. Der Beteiligungsansatz des GT beträgt daher 1.000.

In den Jahren 2005 bis 2014 werden von GM Verluste von 900 erwirtschaftet, die auch im Rahmen der Gruppenbesteuerung vom GT in diesen Jahren geltend gemacht werden. Bis Ende 2014 muss in der Bilanz des GT der Beteiligungsansatz von 1.000 auf 100 wertberichtigt werden, wobei diese Teilwertabschreibung nach § 9 (7) KStG keine Betriebsausgabe darstellt.

Scheidet nun T ab 2015 aus der Gruppe aus und hat die Nachversteuerung nach § 9 (6) Z 7 Satz 2 KStG zu erfolgen, dann ist der gesamte tatsächlich erlittene Verlust von 900 – wenn auch auf 3 Jahre verteilt – nachzuversteuern. Wäre 2005 keine Gruppe begründet und nach § 10 (3) KStG zur Steuerpflicht optiert worden, dann hätte der Verlust iR der Teilwertabschreibung der Beteiligung verwertet werden können. Hat man aber 2005 im Vertrauen auf die damals bestehende Rechtsordnung die Gruppenbesteuerung gewählt (um die möglichen „klassischen“ Streitpunkte mit der Finanzverwaltung über Höhe und Zeitpunkt der TWA zu vermeiden), verliert man im nachhinein die Möglichkeit der Verlustverwertung gänzlich!

Systemgerecht wäre es, dieses **zwangsweise Ausscheiden** aus der Gruppe ab 2015 und die daraus resultierende Nachversteuerung dem Ausscheiden aus der Gruppe im Falle des Untergangs (Liquidation oder Insolvenz) iS des § 9 (6) Z 7 **Satz 4** KStG 1988 gleich zu stellen. Damit würde der GT so gestellt, als hätte er die Gruppe mit der ausländischen Tochtergesellschaft nie begründet und den bis zur Einführung der Gruppenbesteuerung „klassischen“ Weg der Verwertung von Auslandsverlusten über die Teilwertabschreibung der Beteiligung beschritten.

Es wird daher angeregt, § 26 c Z 45. lit b KStG wie folgt zu ergänzen:
„Dabei ist § 9 (6) Z 7 letzter Satz KStG sinngemäß anzuwenden.“

Zu Z 4 lit e:

Die generelle **Abschaffung der Firmenwertabschreibung** im Rahmen der Unternehmensgruppe für Beteiligungsanschaffungen ab 1. März 2014 ist aus folgenden Gründen abzulehnen:

Durch Abschaffung der Firmenwertabschreibung bei der Gruppenbesteuerung wird das Investitionsrisiko nur noch iHd Buchwertes des Eigenkapitals der Beteiligungskörperschaft berücksichtigt. Ein Investitionsrisiko, das sich nicht als buchmäßiger Verlust der erworbenen Beteiligungskörperschaft zeigt, sondern als Absinken der erwarteten Zukunftserträge und damit als Firmenwertabschreibung, kann steuerlich zu keinem Zeitpunkt (auch nicht bei Weiterveräußerung) und auf keiner Konzernebene berücksichtigt werden (ausgenommen sind die seltenen Fälle der Liquidation mit finalem Verlust). Die Firmenwertabschreibung ist daher im Rahmen der Gruppenbesteuerung eine notwendige Ergänzung, lediglich die Automatik der 15-Jahresverteilung ist diskutabel und könnte allenfalls durch Bewertungen zum Bilanzstichtag ersetzt werden.

Sollte es dennoch zur Abschaffung der Firmenwertabschreibung kommen, sind folgende Einwendungen zu treffen:

Für Beteiligungen an Gruppengesellschaften normiert § 9 Abs 7 KStG, dass **Teilwertabschreibungen** und Veräußerungsverluste nicht abzugsfähig sind. Eine klare gesetzliche Regelung für **Zuschreibungen** fehlt hingegen. Zur Hebung der Rechtssicherheit sollte gesetzlich verankert werden, dass Zuschreibungen von Beteiligungen, deren vorangegangene Abschreibungen steuerlich nicht abzugsfähig waren, insoweit nicht steuerpflichtig sind.

Zu begrüßen ist, dass in Beachtung des Vertrauensschutzes die Firmenwert-Fünfzehntelabschreibungen für bis 28. Februar 2014 angeschaffte Beteiligungen weiterhin steuerlich abzugsfähig bleiben.

Zu fordern ist jedoch die Streichung des 2. Satzes in den Übergangsbestimmungen: Demnach wäre die weitere Abschreibung davon abhängig, dass sich der „**steuerliche Vorteil** aus der Firmenwertabschreibung beim Erwerb der Beteiligung auf die **Bemessung des Kaufpreises** auswirken konnte“. Diese Formulierung sowie die darüber noch hinausgehenden Erläuternden Bemerkungen, wonach vorausgesetzt wird, dass „**beide Vertragsparteien** bei Erwerb der Beteiligung **zweifelsfrei** davon ausgehen konnten, dass für diese Beteiligung eine Firmenwertabschreibung zusteht“, ist weder verfassungsgerichtlich gedeckt noch zweckmäßig, weil dies zu Rechtsunsicherheit und endlosen Diskussionen bei Betriebsprüfungen und vor Gerichten führen wird. Weiters ist zweifelhaft, ob sich erwartete zukünftige Steuerentlastungen nachvollziehbar auf die „Bemessung des Kaufpreises“ auswirken; im Regelfall wird diese steuerliche Bestimmung die Kaufentscheidung des Erwerbers und seine Rentabilitätsüberlegungen beeinflussen.

Das Abstellen auf den Wissensstand des Veräußerers über Vorhaben und steuerlichen Status des Beteiligungserwerbers ist überhaupt nicht nachvollziehbar. Außerdem könnte die derzeitige Übergangsregelung (bzw die EB) missverständlicherweise auch das Weiterlaufen der Firmenwertabschreibung für bisher über jeden Zweifel erhabene betriebsführende Inlandsgesellschaften in Frage stellen. Dem Vernehmen nach dürfte das BMF insbesondere auf den Ausschluss der Firmenwertabschreibungen für Beteiligungen an betriebsführenden EU-Auslandsgesellschaften abzielen (vgl UFS Linz 16.4.2013, RV/0073-L/11 bzw die anhängige Amtsbeschwerde), was ja wohl auch Anlass für die gänzliche Abschaffung der Regelung war.

Der Fachsenat regt an, entweder in der Übergangsregelung (oder unmissverständlich in den EB) festzuhalten, dass die Fünfzehntelabschreibungen für inländische Beteiligungen jedenfalls weiterlaufen.

Zu Z 6:

§ 12 Abs 1 Z 8 KStG:

Diese neue Bestimmung wird von Fachsenat aus verfassungsrechtlichen Überlegungen grundsätzlich abgelehnt (si auch unsere Stellungnahme zu Art I Z 5). Aufgrund des im Ertragsteuerrecht verankerten Leistungsfähigkeitsprinzips und objektiven Nettoprinzips (vgl

VfGH vom 17.6.2009; B 53/08), das sowohl für natürliche Personen als auch für Körperschaften gilt, soll nur der tatsächlich erzielte Gewinn der Ertragsbesteuerung unterliegen. Spezielle Abzugsverbote bedürfen daher einer **sachlichen Begründung**.

Der Verfassungsgerichtshof hat in der Vergangenheit bereits wiederholt Bestimmungen als verfassungswidrig aufgehoben, die ohne sachliche Begründung ein steuerliches Abzugsverbot vorsahen (Vgl zB VfGH 11.12.2002, B 1609/01; VfGH 9.12.1997, G 403/97.) und hat in vergleichbaren Fällen wie bei der Nichtabzugsfähigkeit von Abfertigungsrückstellungen von Vorständen entschieden, dass dies nicht sachlich begründet und verfassungswidrig ist (VfGH vom 11.12.2002; B1609/01).

Ebenso ist es sachlich nicht begründet, wenn der Gesetzgeber die Passivierung von Rückstellungen zulässt, aber für bestimmte Rückstellungen wie die Jubiläumsgeldrückstellung ein Passivierungsverbot besteht (VfGH 09.12.1997, G403/97).

Es ist daher nach Ansicht des Fachsenats diskriminierend und sachlich nicht begründet, wenn im System der Betriebsausgaben nur für eine Gruppe von Betriebsausgaben, nämlich den Personalaufwand eine Deckelung vorgesehen ist. Auch auf Grund der Steuerwirkung ist die Maßnahme unverständlich. Die Nichtabzugsfähigkeit bewirkt eine Scheingewinnbesteuerung der Gesellschaft mit 25 % Körperschaftsteuer, beim Gehaltsempfänger ist wie bisher die Versteuerung mit 50 % Einkommensteuer-Lohnsteuer vorzunehmen, was eine Steuerbelastungswirkung von 75 % ergibt. Noch fataler ist die Situation im Einkommensteuerrecht. vgl. dazu Stellungnahme zu Art I Z 5.

Weiters ist die Maßnahme aus standortpolitischen Gründen und Fragen aus der Ansiedlung (bzw Absiedelung) von **Headquarters multinationaler Unternehmen** fragwürdig. Gerade die Besteuerung der Managergehälter hat für die entscheidenden Manager Signalwirkung. Die Diskriminierung der Gehälter der Entscheidungsträger könnte daher dazu führen, dass aus (emotionalen) Gründen Österreich nicht als Standort gewählt wird.

Angesichts des Umstandes, dass die geplante Betriebsausgabenkürzung bei „Managergehältern“ im internationalen Vergleich kein Vorbild hat, wird die **Standortattraktivität Österreichs massiv beeinträchtigt**. Denn nicht selten werden Führungskräfte ausländischer Konzernzentralen nach Österreich entsandt, sei es in Form einer Direktanstellung bei einem österreichischen Arbeitgeber oder im Wege einer **Arbeitskräfteüberlassung** durch eine ausländische Konzerngesellschaft. Entspricht die Vergütung dem Fremdverhaltensgrundsatz, unterliegt diese je nach DBA-Rechtslage in den Händen des Empfängers der uneingeschränkten in- oder ausländischen Besteuerung, wird allerdings in Österreich nur partiell abzugsfähig sein, was den Einsatz ausländischer Führungskräfte erheblich verteuern wird, wenn man Spitzenmanager nach Österreich holen will.

In dieser Bestimmung ist auch eine besondere Benachteiligung von innerhalb des Konzerns vorübergehend nach Österreich entsandten ausländischen Arbeitskräften zu erblicken, da bei diesen in der Regel erheblich Sachbezüge (zB Dienstwohnung) anfallen. Eine Dienstwohnung stellt aber in diesen Fällen keinen Vorteil für die entsandten Arbeitnehmer dar, da Sie ihre Wohnung im Heimatland idR aufrechterhalten. Zumindest im Ausmaß der doppelten Haushaltsführung muss es daher eine Kürzung des Bezuges kommen.

Die Nichtabzugsfähigkeit soll auch Entgelte betreffen, die an „eine vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person“ geleistet werden. Nach den Erläuterungen beinhaltet diese Begriffsbestimmung auch überlassene Personen. Es sollen AG-Vorstände und GmbH-Geschäftsführer betroffen sein, die nicht im Rahmen eines echten Dienstverhältnisses tätig sind. Die Regelung soll unabhängig von der arbeits-, sozialversicherungs- oder steuerrechtlichen Qualifikation des Beschäftigungsverhältnisses anzuwenden sein.

Infolge des neuen unbestimmten Gesetzesbegriffes der „vergleichbar organisatorisch eingegliederte Person“ sollte (zumindest in den EB) klargestellt werden, dass Aufsichtsratsentgelte von dieser Regelung nicht betroffen sind: Zum einen sind Aufsichtsräte nicht vergleichbar einem Dienstnehmer in die Organisation eingegliedert (sie haben eine weisungsfreie Aufsichtsfunktion) und zum anderen normiert bereits § 12 Abs 1 Z 7 KStG die teilweise Nichtabzugsfähigkeit von Aufsichtsratsvergütungen. Betreffend nicht ausschließlich mit geschäftsleitenden Funktionen im monistischen System betraute Personen bedarf das Verhältnis der Anwendung von § 12 Abs 1 Z 8 KStG iVm § 20 Abs 1 Z 7 EStG idF AbgÄG 2014 zu § 12 Abs 1 Z 7 KStG einer Klärung.

Der Fachsenat sieht auch erhebliche Probleme bei Konzernumlagen: Dazu sind Problemen im grenzüberschreitenden Bereich denkbar und jede Umlage müsste diesbezüglich im Detail analysiert werden, ob hier wirtschaftlich ein (möglicherweise auch sehr geringer) Anteil eines über € 500.000 hinausgehender Vorstandsbezug enthalten ist.

Bei konzerninternen Dienstleistungsvergütungen wird die Regel nach Meinung des Fachsenates nicht gelten (keine organisatorische Eingliederung), sondern nur bei tatsächlichen Arbeitskräfteüberlassungen. Die Aufnahme eines Beispiels in die EB, dass die Bestimmung bei "normalen" Dienstleistungsvergütungen auf Basis von Cost-Plus nicht greift, wird angeregt.

§ 12 Abs 1 Z 9 KStG:

§ 12 Abs 1 Z 9 KStG in der Fassung des Entwurfes zum AbgÄG 2014 sieht eine Beschränkung des Zinsabzuges in Fällen vor, in denen die Fremdfinanzierung dem Erwerb von Kapitalanteilen im Sinne des § 10 KStG gedient hat. Diese Bestimmung soll nach den Erläuterungen auch bestehende Umgehungsmöglichkeiten durch Umgründungsmaßnahmen beseitigen.

Wird eine Beteiligung fremdfinanziert erworben und die Zielgesellschaft anschließend mit der Käufergesellschaft verschmolzen, so wurde dadurch nach allgemeiner Auffassung der Finanzierungszusammenhang unterbrochen. Nunmehr wird eine „Umgründungsschranke“ für Konzernerwerbe eingeführt.

§ 12 Abs 1 Z 9 KStG nF ist zwar erst auf Aufwendungen ab dem 28.2.2014 anzuwenden (§ 26c Z 49 KStG). Die Formulierung „gedient hat“ deutet jedoch darauf hin, dass auch Beteiligungserwerbe und Umgründungsmaßnahmen der Vergangenheit betroffen sind. Wurde daher zB im Jahr 2003 eine Konzernbeteiligung im Zusammenhang mit der Zusammenführung von Konzerndivisionen fremdfinanziert erworben und zwei

österreichische Kapitalgesellschaften verschmolzen, so wäre der Zinsaufwand für die damalige Fremdfinanzierung ab 1.3.2014 nicht mehr abzugsfähig.

Dies erfordert ein rückwirkendes Analysieren der Verbindlichkeiten, um festzustellen, welche Verbindlichkeiten irgendwann in der Vergangenheit konzerninternen Beteiligungserwerben gedient haben. Die dafür erforderlichen Unterlagen sind aber möglicherweise nach Ablauf der Aufbewahrungsfrist nicht mehr vorhanden. Da der Begriff des Konzernerwerbes (im Zusammenhang mit § 9 KStG aber auch mit der aktuellen Fassung des § 11 Abs 1 Z 4 KStG) sehr weit ausgelegt wird, würde sich anbieten, die faktische Rückwirkung des § 12 Abs 1 Z 9 KStG zu beschränken.

Als Vorbild könnte auch § 16 Abs 5 Z 3 UmgrStG dienen, nach dem – vereinfacht gesagt – ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen Wirtschaftsgütern und Fremdkapital nach sieben Jahren nicht mehr gegeben ist.

Die zeitliche Begrenzung der Umgründungsschranke könnte durch Anfügen des folgenden Satzes in § 12 Abs 1 Z 9 KStG aufgenommen werden:

„Eine Fremdfinanzierung hat jedenfalls dann nicht mehr dem Erwerb von Kapitalanteilen im Sinne des § 10 KStG gedient, wenn seit der Anschaffung (oder zumindest seit der Veräußerung oder dem sonstigen Ausscheiden) der Kapitalanteile mehr als sieben Jahre vergangen sind.“

§ 12 Abs 1 Z 10 KStG:

Reichweite des Verweises auf § 99a EStG:

Der persönliche und sachliche Anwendungsbereich des neuen Abzugsverbots ist unklar. Eine Klarstellung zur Reichweite des Verweises ist unerlässlich. § 99a EStG umfasst nur Zahlungen einer österreichischen Konzerngesellschaft an eine andere verbundene Konzerngesellschaft (Beteiligungsausmaß mind 25%), die in einem anderen EU-Mitgliedsstaat ansässig ist. Durch den Verweis auf § 99a Abs 1 EStG könnte man die Vergleichbarkeit von ausländischen Körperschaften auch auf Gesellschaften beziehen, die in der Anlage 2 und Anlage 3 genannt sind.

Der Begriff der Konzernzugehörigkeit ist – auch wegen der unklaren Reichweite des Verweises – nicht eindeutig. § 99a EStG verlangt eine 25%ige Beteiligung, um die Verbundenheit herzustellen. Der Konzernbegriff stellt auf andere Kriterien ab. Ob die Konzernzugehörigkeit in Verbindung mit dem Verweis auf § 99a EStG zu lesen ist, bleibt damit offen.

Sinn und Zweck der Regelung sowie auch Systematik sprechen zwar dafür, den Verweis auf § 99a Abs 1 EStG bloß auf den sachlichen Anwendungsbereich zu beziehen. Der sachliche Umfang des § 99a Abs 1 EStG enthält auch eine Definition der Betriebsstätte, die Nutzungsberechtigter sein kann (§ 99a Abs 4). Demnach könnten auch Betriebsstätten von Kapitalgesellschaften und diesen vergleichbaren ausländischen Gesellschaften Nutzungsberechtigte iSd des Abzugsverbotes sein. Zahlungen an oder von Betriebsstätten

von Kapitalgesellschaften oder vergleichbaren ausländischen Gesellschaften sind uE vom derzeitigen Wortlaut umfasst.

Im EU-Kontext ist das Zusammenwirken von § 99a EStG mit dem neuen Abzugsverbot zu berücksichtigen. Vom Abzugsverbot ebenso umfasst sind Zahlungen von beschränkt steuerpflichtigen EU-Kapitalgesellschaften, deren Zinsen/Lizenzzahlungen der österreichischen Betriebsstätte zuzurechnen sind. Nach § 99a Abs 2 EStG entfällt die österreichische Abzugssteuer, wenn die Zahlung bei der österreichischen Betriebsstätte eine abzugsfähige Betriebsausgabe ist.

Ob die Betriebsausgabe abzugsfähig ist, hängt nun aber davon ab, ob die Einnahme bei der empfangenden Kapitalgesellschaft einer ausreichenden Besteuerung (15%) iSd § 12 Abs 1 Z 10 KStG unterliegt. Inländische Quellensteuern sind den EB zufolge für das Ausmaß der Besteuerung zu berücksichtigen.

Sieht zB das DBA für Lizenzzahlungen eine Quellensteuerreduktion (von 20%) auf 10% vor (bspw Belgien, Irland, Italien, Luxemburg, Schweden, UK, Estland, Lettland, Litauen), sind die geleisteten Lizenzzahlungen mindestens zu 10 % steuerpflichtig.

Unterliegt die Lizenz im Empfängerstaat keiner Besteuerung mehr (Alternative: einer 6%igen Besteuerung), kann die inländische Betriebsstätte die Hälfte der (Alternative: die ganze) Lizenzzahlung als Betriebsausgabe geltend machen. Im Rahmen des § 99a Abs 2 EStG greift durch die steuerliche Abzugsfähigkeit der Zins/Lizenzzahlung (zumindest in der Alternative) nun aber die Befreiung vom Quellensteuerabzug.

Dies vermindert die Steuerbelastung der Einnahme aber wiederum dermaßen, dass eine Abzugsfähigkeit nach § 12 Abs 1 Z 10 KStG nicht mehr gegeben wäre. Für Zins/Lizenzzahlungen durch inländische Betriebsstätten von EU-Gesellschaften ergibt sich ein unauflösbarer Zirkelschluss aufgrund des Abzugsverbots.

- **Keine/Niedrig-Besteuerung der Einnahmen**

Die **Zielsetzung** des neuen Abzugsverbots – eine Gewinnverlagerung in tax holiday-Länder, Niedrigbesteuerungsländer oder Länder mit Sonderbesteuerungsregimen für Zinsen und Lizenzen zu vermeiden – ist **nachvollziehbar**. Die vorgeschlagene Regelung geht aber weit über dieses Ziel hinaus und nimmt Doppelbesteuerungen in Kauf (weil die Möglichkeit einer Anrechnung der ausländischen Steuer nicht besteht).

Mit dem Begriff der Einnahmen ist wohl danach zu unterscheiden, ob die Einnahmen grundsätzlich einer Besteuerung unterliegen (persönliche oder sachliche Befreiung der Zinsen/Lizenzen). Das Abzugsverbot unterscheidet aber nicht, aus welchem Grund die Einnahme keiner oder überwiegend keiner Besteuerung unterliegt. So wären dem Wortlaut folgend Zinsen/Lizenzleistungen eines inländischen Gruppenmitglieds zwar grundsätzlich steuerpflichtig, mangels objektiver Steuerpflicht des Gruppenmitglieds, ist allerdings unklar, ob das Ausgabenabzugsverbot beim Gruppenmitglied greift oder nicht. Die Neuregelung geht immerhin davon aus, dass sie auch auf innerstaatliche Sachverhalte ausgerichtet sein soll.

Gleiches gilt dann, wenn die empfangende Kapitalgesellschaft Verluste erwirtschaftet und die Zins/Lizenzzahlungen nur deshalb keiner Besteuerung bei der empfangenden Körperschaft unterliegen. Für diese Fälle muss (im Gesetzestext) eine Präzisierung erfolgen, dass diese Fälle nicht vom Abzugsverbot umfasst sind. Dies gilt sowohl für den Inlands- als den Auslandsfall.

Nach dem Wortlaut nicht eindeutig ist die in der Praxis zentrale Frage des (ausländischen) Steuersatzes von 15% bzw 10%. Die gesetzliche Formulierung in Z 10 lit c „anzuwendender Steuersatz“ deckt sich mit jener in der Regelung über den Methodenwechsel nach § 10 Abs 5 KStG bei Portfoliobeteiligungen. Dies deutet darauf hin, dass bei der Ermittlung der 15% bzw 10% Grenze der nominelle ausländische Steuersatz heranzuziehen ist, weil dies nach hM auch im Rahmen des Methodenwechsels nach § 10 Abs 5 KStG der Fall ist. Dafür spricht auch, dass der Steuersatz in der Neuregelung mit der Bruttogröße Einnahmen in Bezug gesetzt wird. Dies würde eine einfache praktikable Abgrenzung nach einem leicht erkennbaren Systembestandteil des ausländischen Rechts ermöglichen, unbillige Ergebnisse vermeiden (zB Anwendung der Regelung nur weil der an sich einem hohen Steuersatz unterliegende ausländische Darlehensgeber Verluste oder Verlustvorträge hat) und in der Praxis komplizierte Fragen bei der Ermittlung individueller Steuerbelastungen im Einzelfall vermeiden, wie sie etwa im Rahmen des Methodenwechsels bei Missbrauchsverdacht gemäß § 10 Abs 4 KStG auftreten. Um Auslegungsschwierigkeiten in einem zentralen Punkt der Regelung zu vermeiden (vgl dazu Kofler in Achatz/Kirchmayr, KStG § 10 Tz 325), sollte die Formulierung in diesem Punkt klarer gefasst werden. Sollte der Gesetzeswortlaut unverändert bleiben, wäre es zur Erzielung von Rechtssicherheit wünschenswert, die **Möglichkeit für ein Ruling** zu eröffnen (Auskunftsbescheid).

Ist die Einnahme bei der empfangenden Körperschaft (persönlich oder sachlich) gänzlich oder überwiegend (mehr als 50%?) befreit, kommt das Abzugsverbot zu tragen. Der Sinn und Zweck der Pönalisierung von (überwiegenden) Befreiungen korreliert aber nicht zwingend mit dem 15%igen oder dem 10%igen Steuersatz.

Besteht bei der empfangenden Körperschaft eine teilweise Steuerbefreiung, nach der bspw 55% der Einnahmen steuerfrei sind, würde dem Wortlaut des § 12 Abs 1 Z 10 lit c TS 1 KStG folgend – unabhängig vom anzuwendenden Steuersatz – das Abzugsverbot greifen, dies obwohl die Steuerlast der empfangenden Gesellschaft dennoch über 15% liegt. Bei einem Steuersatz von 35% beträgt die Steuer auf die Zins/Lizenzentnahme trotz teilweiser Befreiung über 15%.

Das Zusammenwirken von § 10 Abs 4 KStG und § 12 Abs 1 Z 10 KStG führt zu einer zweifachen Pönalisierung: Zahlt die österreichische Muttergesellschaft Zinsen/Lizenzen an ihre ausländische Tochtergesellschaft (passiver Unternehmensschwerpunkt und Niedrigbesteuerung), unterliegen die Zahlungen an die ausländische Tochter dem Abzugsverbot und die künftige Rückausschüttung der Gewinne aus der Lizenzierung/Darlehen dem Methodenwechsel und damit der nochmaligen Besteuerung in Österreich. Sind § 10 (4), § 10 (5) und § 10 (7)-Gesellschaften empfangende Gesellschaften, sollte das Abzugsverbot folglich nicht wirken.

- **Bona-fide-Fälle**

Die Regelung geht **weit über das erklärte Ziel** hinaus und pönalisiert auch völlig unverdächtige Strukturen, ohne zumindest einen Gegenbeweis bzw Glaubhaftmachung einer Nicht-Missbräuchlichkeit zuzulassen:

Wird bspw eine Anleihe am Kapitalmarkt begeben und der Erlös zu den gleichen Bedingungen ohne Gewinnaufschlag als Darlehen an eine österreichische Gesellschaft weitergereicht, entsteht im Niedrigsteuerland kein Gewinn. Eine Gewinnverlagerung aus Österreich findet hier grundsätzlich gar nicht statt. Ein allfälliger Nachweis einer Besteuerung bei den Anlegern wäre nicht möglich, weil diese bei einer Emission am Kapitalmarkt gar nicht bekannt sind. Systematisch korrekt könnte hier allenfalls nur jener Teil der Zinsaufwendungen dem Abzugsverbot unterliegen, der die Refinanzierungskosten des Darlehensgebers tatsächlich übersteigt.

Ähnliches gilt für Lizenzzahlungen zB innerhalb von Film- und Musik-Konzernen zur Vermarktung von CDs, bei denen das Geschäftsmodell ausschließlich/überwiegend aus Lizenzen besteht. Für die Vermarktung von CDs sind Lizenzen zu erwerben, die mit Vermarktungslizenzen gegengerechnet werden. Damit besteht kein/kaum ein Gewinnpotential bei der empfangenden Gesellschaft.

Der Sinn und Zweck der Vorschrift, eine konzerninterne Gewinnverlagerung zu vermeiden, wird in diesen Fällen gar nicht erreicht.

- **Abstellen auf den Nutzungsberechtigten**

Es ist verständlich, dass im Fall von reinen Durchleitungen nicht auf die Besteuerung des formellen Zahlungsempfängers abzustellen ist. Eine Klarstellung des Begriffes Nutzungsberechtigter im Lichte des österreichischen Steuerrechtes wäre wünschenswert, auch weil der in den EB verwendete Begriff von „back to back“ im englischen Sprachgebrauch unscharf wirtschaftlich geprägt ist und allenfalls mehr Unklarheiten als Lösungen zur Auslegung österreichischer Normen bringen könnte.

§ 99a EStG basiert ja auf der EU-Zinsen- und Lizenzenrichtlinie, die in Art 1 Abs 4 definiert: *"Ein Unternehmens eines MS wird nur als Nutzungsberechtigter der Zinsen oder Lizenzgebühren behandelt, wenn es die Zahlungen zu eigenen Gunsten und nicht nur als Zwischenträger, etwa als Vertreter, Treuhänder oder Bevollmächtigter für eine andere Person hält"*. Damit wäre ein entsprechender Verweis auf diesen Art 1 Abs 4 begrüßenswert.

- **Unionsrechtskonformität**

Das pauschale Abzugsverbot könnte als typisierende Missbrauchsmaßnahme verstanden werden und erscheint daher als unionsrechtswidrig. Die Versagung des Steuerabzugs in ALLEN Fällen stellt nicht ausschließlich auf künstliche Strukturen im Sinne der EuGH-Rechtsprechung der Rs *Cadbury Schweppes* ab.

Ferner muss der Steuerpflichtige dem pauschalierten **Missbrauchsverdacht entgegentreten** können. Eine entsprechende EU-widrigkeit der typisierenden Missbrauchsvermutung der § 10 Abs 4 KStG ist ja grundsätzlich nur dadurch abgewandt, dass eine Anrechnung der ausländischen Steuer möglich ist und Anrechnungs- und

Befreiungsmethode – in den Grenzen der FII Group Litigation – für gleichwertig angesehen werden.

Bedauerlich ist, dass im Rahmen der Gesetzesnovelle eine **rechtskonforme Ausgestaltung der Anrechnungsmethode in § 10 Abs 4 KStG** unterblieb (Rs Test *Claimants in the FII Group Litigation*, Rs C-35/11, 13.11.2012, Anrechnung des jeweils höheren Betrages der ausländischen Steuer, der effektive oder der nominellen Besteuerung, diese Alternative sollte vorgesehen werden, da nicht in jedem Fall der nominelle über dem effektiven Steuersatz liegen muss.).

Die in den EB angeführte Rs *Scheuten Solar* ist uE nicht einschlägig, da der EuGH in diesem Fall gar keinen Diskriminierungsfall behandelt. Im Unterschied dazu wird mit dem Abzugsverbot uE eine Diskriminierung von grenzüberschreitenden Zahlungen vorgenommen, die nicht auf rein künstliche Gestaltungen abstellt. Als Alternative könnte man den Missbrauchsverdacht mit einer dem derzeitigen Vorschlag der Abänderung der Mutter-Tochter-Richtlinie entsprechenden Formulierung der Vermeidung künstlicher Gestaltung EU-rechtskonform ausgestalten.

- **Alternativvorschlag**

Die Ausgestaltung des vorgeschlagenen Abzugsverbots von Zinsen- und Lizenzzahlungen ist, wie aufgezeigt, mit Schwierigkeiten behaftet, die im Interpretationswege schwer zu lösen sind. Darüber hinaus schädigt es mit der überschießenden Reichweite den Standort Österreich.

Eine Alternative ist, das **Abzugsverbot** samt der Abwehr von missbräuchlichen Gestaltungen – ähnlich dem § 10 Abs 4 KStG – **im Verordnungswege zu konkretisieren**.

Der Gesetzestext könnte wie in § 10 Abs 4 KStG ausgestaltet werden (arg: „wenn Gründe vorliegen, wegen derer der Bundesminister für Finanzen dies zur Verhinderung von Steuerhinterziehung und Missbräuchen durch Verordnung anordnet“).

Gleichzeitig räumt der Alternativvorschlag auch der Finanzverwaltung größere Flexibilität und Gestaltungsraum ein, um auf geänderte Verhältnisse zu reagieren (rechtliche Änderungen: EuGH-Rechtsprechung, BEPS-Maßnahme, neue Sondersteuersatzregime; steuerpolitische Änderungen: Steuerwettbewerb mit LUX, NL, CH). Standortpolitische Schäden – wie unter der vorgeschlagenen Bestimmung – würden abgewendet, wenn die Regelungen andere Zahlungen als jene, die eine Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuerländer bezwecken, nicht pönalisiert (dazu insbesondere die Bona-Fide-Fälle). Die Möglichkeit eines Rulings – bestenfalls gemäß § 118 BAO – würde die Regelung sachgerecht abrunden.

Als Alternative zum Abzugsverbot mit allen Abgrenzungsschwierigkeiten könnte eine Liste mit betroffenen Ländern und Sondersteuerregimen erstellt werden. Eine solche wäre effektiver, ohne Zahlungen, mit denen keine Gewinnverlagerung möglich ist, zu pönalisieren. Nichtsdestoweniger sind Bona-Fide-Fälle daraus auszuklammern.

Der Fachsenat erlaubt sich auch den Hinweis, dass das Zentrum für Europäische Wirtschaftsforschung GmbH (ZEW), in: Discussion Paper No 13-044 „Profit Shifting and

Agressive Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform vom Juni 2013 folgendes ausführt: „Unilaterale Maßnahmen zur Stärkung der Quellenbesteuerung, wie Abzugsbeschränkungen für Zins- und Lizenzzahlungen oder generelle Anti-Missbrauchs Vorschriften, sind hingegen nicht empfehlenswert, da erstere ökonomisch schädlich und letztere nur wenig effektiv sind.“

Mindestkörperschaftsteuer (§ 24 KStG):

Die reduzierte Mindestkörperschaftsteuer sollte aus Vertrauensschutzgründen für diejenigen Gesellschaften weiterhin gelten, die im letzten Jahr als GmbH „light“ mit einem Stammkapital von € 10.000 gegründet wurden, und auch für die gründungsprivilegierten GmbH iS § 10b GmbHG gelten.

Artikel 5
Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1994

Die Anhebung der Betragsgrenze ist zu begrüßen.

Artikel 9
Änderung des Versicherungssteuergesetzes 1953

Im Zusammenhang mit der geplanten Änderung des § 6 Abs 3 Z 1 lit a und b VersStG weisen wir darauf hin, dass die vorgesehenen Übergangsbestimmungen in § 12 Abs 3 Z 25 VersStG kompliziert formuliert sind und übersichtlicher dargestellt werden sollten.

Zudem vertreten wir die Ansicht, dass im Falle von im Vorhinein entrichteten Prämien (vor dem 1.3.2014) eine Nacherhebung der zusätzlich zu entrichtenden Versicherungssteuer für Zeiträume ab dem 1.3.2013 mit einem unzumutbaren Aufwand für Versicherungsunternehmen verbunden ist und daher von dieser Regelung Abstand genommen werden sollte. Die erhöhte motorbezogene Versicherungssteuer sollte unserer Ansicht nach nur auf Prämienzahlungen, die nach dem 28.2.2014 fällig werden und auch Versicherungszeiträume betreffen, die nach dem 28. Februar 2014 liegen, angewendet werden. Eine faktische Rückwirkung der geplanten Neuregelung und eine damit verbundene Nachzahlung von motorbezogener Versicherungssteuer, wie sie im Entwurf des § 12 Abs 3 Z 25 lit b VersStG vorgesehen ist, erachten wir als unpraktikabel.

Artikel 12 Änderung des Normverbrauchsabgabegesetzes 1991

Die vorgesehenen Inkrafttreten Bestimmungen va bei NOVA sind bei weitem zu kurz, um seriös die nötigen Schritte in der Systemumstellung leisten zu können. Ohne diese Vorarbeiten kann aber kein Fahrzeug verkauft und fakturiert werden, da in den meisten Systemen manuelle Eingaben oder Import von manuellen Daten eben nicht vorgesehen bzw überhaupt nicht möglich sind.

Es wird dringend angeregt, die Übergangsfrist mit mindestens 8 Wochen zu bemessen und die Inkrafttretens Bestimmungen entsprechend anzupassen.

Zu Z 1:

Zu § 6 Abs 2 NoVAG neu ist anzumerken, dass sich in der Formel „(CO₂-Emissionswert je **100 km** minus 90 Gramm) dividiert durch fünf“ wohl ein Fehler eingeschlichen haben muss, bzw der Bezug auf **100km** noch vom Treibstoffverbrauch übernommen wurde, da der CO₂-Emissionswert in Gramm/**Kilometer** angegeben wird. (vgl Rechenbeispiel für ein Benziner mit **5,6 l/100 km** Verbrauch: CO₂-Emission = **5,6 l/100 km x 23,2 kg/10 l = 129,92 g/km CO₂**)

Somit würde dies für ein durchschnittliches Kfz einen NoVA-Satz von $(130 \cdot 100 - 90) / 5 = 2.582\%$ bedeuten! (gemeint war vom Gesetzgeber wohl: $(130 - 90) / 5 = 8\%$)

Artikel 16 Änderung des Glücksspielgesetzes

Zu Art 16 Z 1 (§ 1 Abs 3 GSpG):

Es fehlt (anders als etwa bei Baccharat und Roulette) eine Klarstellung, welche Arten von Poker unter den Glücksspielbegriff fallen, was im Hinblick auf die in den ErlRV zit Entscheidung des VfGH von Bedeutung wäre (vgl VfGH 27.3.2013, G 26/2013-11, G 90/2012-14 insbesondere Punkt 2.2.6 und die dort zit Lit). Dies steht im Übrigen im Widerspruch zu dem erklärten Ziel der ErlRV, die *"Rechtssicherheit [zu] erhöh[en] und gerichtliche Auseinandersetzungen um deren Glücksspieleigenschaft [...]"* zu vermeiden.

Zu Art 16 Z 2 (§ 22 GSpG):

Durch die Erhöhung der Anzahl von Konzessionen von 1 auf 3 wird dem VfGH Erkenntnis nicht Rechnung getragen, weil in die Rechte bestehender Pokersalonbetreiber eingegriffen wird (vgl VfGH 27.3.2013, G 26/2013-11, Punkt 2.4.3).

Dass in den bestehenden 15 Spielbanken Poker mit Bankhalter gespielt werden kann, während Poker ohne Bankhalter nur in drei Salons gespielt werden kann könnte auch eine

Ungleichbehandlung gewerblicher Pokersalons gegenüber Spielbanken darstellen (vgl VfGH 27.3.2013, G 26/2013-11, Punkt 2.4.3).

Unklar ist weiterhin, ob Konzessionsinhaber für Pokersalons diese an einem oder an mehreren Standorten betreiben dürfen (vgl VfGH 27.3.2013, G 26/2013-11, Punkt 2.4.1).

Artikel 17 **Änderung der Bundesabgabenordnung**

Zu Z 1. und 2. (§ 81 und § 86a):

Die ausdrückliche Einbeziehung des Beschwerdeverfahrens und des Verwaltungsgerichts in die betreffenden Bestimmungen mag sinnvoll erscheinen. Doch erhebt sich die Frage, wie diese Regelungen zu der Generalklausel des § 269 Abs 1 BAO passen. Mit anderen Worten: Wenn es erforderlich erscheinen sollte, in jeglichem maßgeblich erscheinenden Kontext den Abgabenbehörden die Verwaltungsgerichte zur Seite zu stellen, so müsste die Vollständigkeit derartiger Erweiterungen mit bedacht werden. Das gilt zumal für das Beweisverfahren, das gleichermaßen vor den Verwaltungsgerichten geführt werden kann, wie vor den Abgabenbehörden. In diesem weiten Normenbereich der §§ 166 ff BAO findet sich aber bis dato noch kein expliziter Hinweis auf die Verwaltungsgerichte.

Zu Z 7. (§ 264 Abs 5):

Die Vorschrift ist rechtsschutzfreundlich und daher durchaus zu begrüßen. Es führt auch zu einer wünschenswerten Abkürzung des Verfahrens, wenn bereits das Verwaltungsgericht Formalentscheidungen dieser Art über Vorlageanträge zu fällen hat.

Zu Z 12. (§ 295 Abs 4):

In diesem Zusammenhang dürfen wir darauf hinweisen, dass § 295 Abs 4 BAO durch § 304 leg cit idF des FVwGG 2012 zufolge notorisch überlanger Verfahrensdauern im Zusammenspiel zwischen Festsetzungs- und Bemessungsverfahren wirkungslos wird. „Um seinen in den ErIRV dokumentierten Zweck erfüllen zu können, muss § 295 Abs 4 BAO auch in Fällen greifen, in denen die Berufungsentscheidung“ (nunmehr Beschwerdeentscheidung) „gegen die als Grundlagenbescheid gedachte Erledigung erst nach dem Eintritt der Verjährung ergeht“ (so **Keppert/Koss** in SWK 2013/28, 1241 (1249). Dementsprechend gehörte § 295 Abs 4 BAO angepasst und müsste in seinem letzten Satz vorsehen, dass der erste Satz unbeschadet der Fristen des § 304 anzuwenden ist.

Zu § 303 Abs 1 lit b BAO:

Anlässlich der Bereinigung von Redaktionsversehen dürfen wir anregen, die genannte Bestimmung dahingehend richtigzustellen, dass sie nunmehr lautet: „Tatsachen oder Beweismittel **des (!)** abgeschlossenen Verfahrens neu hervorgekommen sind.“ Dadurch

wäre auch sprachlich klar, dass sich das Neuhervorkommen auf Umstände bezieht, die das bereits beendete Verfahren betreffen.

Artikel 19 Änderung des Finanzstrafgesetzes

Zu Z 2 und 3 (§§ 31 und 32 FinStrG):

Entsprechend der Systematik der Stellungnahme wird nur die Stellungnahme wiedergegeben.

Es ist nicht nur die geplante Änderung sondern der Hemmtatbestand des § 31 Abs 4 lit c FinStrG als solcher abzulehnen.

Grund des Strafaufhebungsgrundes der Verjährung ist, dem Entfall des Strafbedürfnisses und den Beweisschwierigkeiten infolge Zeitablaufs Rechnung zu tragen (vgl L/St, StGB3 § 57 Rz 2). Schließlich kann man in der Verjährung ein erzieherisches Druckmittel zur Vermeidung von Nachlässigkeiten in der Rechtsausübung sehen (OGH 5.9.1989, 5 Ob 606/89).

Eine Anknüpfung in den finanzstrafrechtlichen Verjährungsbestimmungen an das Abgabeverfahren ist schon aufgrund der nicht gegebenen Bindungswirkung abzulehnen. Zudem haben es die Finanzstrafbehörde bzw die Staatsanwaltschaft oder die Gerichte in der Hand, die Hemmung durch Einleitung eines Strafverfahrens iSd § 31 Abs 4 lit b FinStrG auszulösen. Weiters ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass bei Begehung eines weiteren vorsätzlichen Finanzvergehens gem § 31 Abs 3 FinStrG die Verjährung ebenfalls gehemmt wird, womit auch spezialpräventiven Überlegungen jedenfalls hinreichend Rechnung getragen sein sollte.

Zu Z 12 (§ 194d Abs 1 FinStrG):

Zunächst erhebt sich die Frage, ob und ggf warum überhaupt über getilgte Bestrafungen noch Auskunft zu erteilen ist. Worin besteht dann der Sinn der Tilgung? Selbst wenn man diese Frage noch bejaht, bleibt offen, warum die begrüßenswerte überregionale Zusammenarbeit der Finanzstrafbehörden diese getilgten Bestrafungen umfassen muss. Insbesondere ist unklar, aus welchen Gründen es bei getilgten Bestrafungen noch kostenaufwändige Amtshilfeersuchen geben sollte. Getilgte Bestrafungen dürfen als Erschwerungsgrund doch nicht mehr berücksichtigt werden (§ 186 Abs 2 FinStrG).

Zu Z 14 (§ 254 Abs 1 FinStrG):

3Änderungsvorschlag

§ 254. (1) Für den Bereich des landesgesetzlichen und kommunalsteuerlichen Abgabenstrafrechts gelten § 29 sinngemäß und das Verwaltungsstrafgesetz 1991 – VStG, BGBl Nr 52/1991. ***Selbstanzeigen im Bereich des kommunalsteuerlichen Abgabenstrafrechts können auch beim Finanzamt eingebracht werden.***

4Stellungnahme/Begründung

Dass Selbstanzeigen betreffend landesabgabenrechtliche Verfehlungen bei den sachlich zuständigen Landesabgabenbehörden eingebracht werden sollen, ist grundsätzlich nachvollziehbar.

Erforderlich erscheint allerdings eine Sonderregelung für das kommunalsteuerliche Abgabenstrafrecht, weil Selbstanzeigen betreffend Kommunalsteuerverkürzungen regelmäßig in Zusammenhang mit Selbstanzeigen betreffend andere Lohnabgaben (insb Lohnsteuer, DB und DZ) erstattet werden und die Prüfungskompetenz in solchen Fällen beim Finanzamt und nicht bei der Gemeinde liegt.

Dem liegen folgende Erwägungen zu Grunde:

Die Prüfung der Lohnsteuer, Sozialversicherungsbeiträge und der Kommunalsteuer ist nach § 86 EStG, § 41a ASVG und § 14 KommStG in der Hand der Finanzverwaltung und der Krankenversicherungsträger gebündelt worden (GPLA – gemeinsame Prüfung der lohnabhängigen Abgaben inklusive DB nach § 41 FLAG und DZ nach § 122 WKG), um die Effizienz der Prüfungen zu erhöhen (eine Prüfung mit mehrfacher Verwertung der Prüfungsfeststellungen) und die Belastung der Abgabe- und Beitragspflichtigen durch Prüfungen (Vorlage der Bücher, Prüferzimmer, Beantwortung von Fragen) zu minimieren.⁴ Gem § 89 Abs 4 EStG haben die Finanzämter den Krankenversicherungsträgern (§ 23 Abs 1 und 41a Abs 2 ASVG) und den Gemeinden alle für die Erhebung von lohnabhängigen Abgaben bedeutsamen Daten zur Verfügung zu stellen. Insbesondere sind den Gemeinden die Daten der Dienstgeberbeitragszahlungen der Arbeitgeber bereitzustellen.

Vor diesem Hintergrund sollen Selbstanzeigen betreffend Kommunalsteuer auch wirksam bei einem Finanzamt eingebracht werden können.

Damit kann auch dem Ziel der seinerzeitigen Änderung des EStG⁵, wonach die Prüfung von lohnabhängigen Abgaben im Regelfall von einem Prüfungsorgan (einem Prüfer aus dem Bereich der Sozialversicherung oder aus dem Bereich der Finanzverwaltung) durchzuführen ist, damit Synergieeffekte in der Verwaltung realisiert werden können, bestmöglich entsprochen werden.

Zu Art 19 AbgÄG 2014 – FinStrG – zusätzliche Anregung:

Im Zuge der Änderungen der Verwaltungsgerichtsbarkeit blieben bisher die Bestimmungen des FinStrG über die Tilgung von Bestrafungen durch Finanzstrafbehörden im § 186 Abs 1 FinStrG unverändert. Seit 1.1.2014 können aber Bestrafungen auch vom Bundesfinanzgericht und bereits seit 1.7.2012 auch vom Verwaltungsgerichtshof (§ 42 Abs 3a VwGG) ausgesprochen werden. Bestrafungen durch BFG und VwGH sollten auch iS des § 186 FinStrG als der Tilgung zugänglich angeführt werden (vgl *Fellner* in SWK 2014, 39).

⁴ *Beiser*, Kommunalsteuernachschau der Gemeinden ausgelaufen!, SWK 20/2011, 772.

⁵ 2. Abgabenänderungsgesetz 2002 (ErlRV 1175 BlgNR 21. GP 1 ff).

Zu Artikel 21, 22 und 23 (Änderung des Bankwesengesetzes, des Börsegesetzes 1989 und des Versicherungsaufsichtsgesetzes geändert wird)

Die Erläuterungen beinhalten keine explizite Rechtfertigung für die Streichung des Verwertungsverbotes. Indem die geringe Anzahl an Verdachtsmeldungen moniert wird, scheint diese jedoch darin zu liegen, dass eine verbesserte Bekämpfung der Abgabenhinterziehung das Ziel dieser Änderung sein soll.

Fraglich ist, warum nun der "Vertrauensschutz der Kunden gegenüber den Kredit- und Finanzinstituten", der ja in den Erläuterungen zu dieser Bestimmung immer besonders hoch gehalten wurde, plötzlich und ohne nähere Begründung für (offenbar) bedeutungslos erklärt wird.

Die nunmehrige Streichung des Verwertungsverbotes lässt außer Acht, dass der gesetzlich legitimierte bzw aufgezwungene Eingriff in die Kundenbeziehung bloß deshalb zugemutet wurde, um dem (höherrangigen) Ziel der Geldwäsche-Bekämpfung zum Durchbruch zu verhelfen. Mit dem Ziel der Bekämpfung von Abgabenhinterziehung hatte das wohl seinerzeit kaum etwas zu tun.

Die Ausnahme vom Verwertungsverbot für Finanzverbrechen sollte historisch (bloß) die Möglichkeit schaffen, diese als Vortaten der Geldwäsche uneingeschränkt zu verfolgen, zumal es ja absurd wäre, aufgrund der Meldung zwar die Ermittlungen wegen Geldwäsche aufzunehmen, gleichzeitig aber die gemeldeten Daten nicht verwerten zu dürfen, um die Voraussetzung der Strafbarkeit (Vortat) unter Beweis zu stellen.

Ein derartiger Eingriff in das Vertrauensverhältnis zwischen Kreditinstitut und Kunden (auch) für den Zweck der Abgabensicherung (selbst für ein Verwaltungsverfahren), ist schwerwiegend und erscheint unverhältnismäßig. Im Übrigen ist auch durchaus denkbar, dass aufgrund des Wegfallens des Verwertungsverbotes die Anzahl Verdachtsmeldungen durch Kreditinstitute tatsächlich sinken wird, sodass auch unter diesem Gesichtspunkt die vorliegende Gesetzesänderung in Frage zu stellen ist.

Artikel 24 **Änderung des GmbH-Gesetzes**

Ungeachtet der Einschätzung, ob rechtspolitisch ein Stammkapital von 10 oder 35 T€ befürwortet wird, überrascht es und zeugt von wenig Planungssicherheit, dass eine erst Mitte 2013 eingeführte Regelung schon nach wenigen Monaten wieder rückgängig gemacht wird. Insb die zwingende Anhebung des Stammkapitals für jene Gesellschaften, die von der Neuregelung 2013 Gebrauch gemacht oder ihr Stammkapital herabgesetzt haben, ist vor diesem Hintergrund kritisch zu sehen. Positiver Nebeneffekt der Neuregelung 2013 war die

Absenkung der Mindeststeuer gem § 24 Abs 4 KStG, die nun ebenfalls wieder entfallen soll. Dies ist abzulehnen und eine Abschaffung oder zumindest maßgebliche Reduktion der Mindeststeuer einzufordern.

Obwohl der § 10b Abs 3 GmbHG besagt, dass die Verpflichtung der Gesellschafter zu weiteren Einzahlungen auf die von ihnen übernommenen Stammeinlagen im Gesellschaftsvertrag auf insgesamt mindestens € 5.000 beschränkt werden kann, ist aus unserer Sicht nicht klar, was im Falle des Nichterreichens des Stammkapitals von € 17.500 nach zehn Jahren bzw im Insolvenzfall passiert. Können die Gesellschafter betreffend der Differenz zur Haftung herangezogen werden? Diese Unklarheit stellt sich natürlich auch bei den bereits mit € 10.000 Stammkapital gegründeten Gesellschaften.

Es sollte zumindest diesbezüglich eine Klarstellung erfolgen.

Anzumerken ist, dass die in § 10b Abs 5 GmbHG vorgesehene Verpflichtung zur Rücklagenbildung unklar formuliert ist. Aus der Textierung geht nicht eindeutig hervor, bis zu welcher Höhe ein Viertel des Jahresüberschusses in die Rücklage einzustellen ist. Aus dem Verweis auf § 229 Abs 6 UGB wäre zu schließen, dass ein Zehntel des Nennkapitals erreicht werden muss. Zur Auflösung der Rücklage wird lediglich geregelt, dass diese ua erst dann möglich ist, wenn auf die Stammeinlagen insgesamt mindestens € 17.500 geleistet wurden oder durch die Auflösung geleistet werden. Ähnlich unklar ist die Regelung in § 125 Abs 14 GmbHG.

In § 10b Abs 4 ist vorgesehen, dass in die Firma der Gesellschaft der Zusatz „gründungsprivilegiert“ aufzunehmen ist. Nach den Erläuternden Bemerkungen soll dadurch sichergestellt werden, dass für den geschäftlichen Verkehr ohne weiteres erkennbar ist, dass die Gesellschaft von den Gründungsprivilegien Gebrauch macht und daher nur über einen geringeren Haftungsfonds verfügt als normale GmbHs.

Wir regen an, diesen verpflichtenden Zusatz in der Firma zu streichen, da es den betreffenden Gesellschaften dadurch **unter Umständen erschwert** wird, Kredite zu erhalten. Es **kann möglicherweise** zu einer Benachteiligung gegenüber normalen GmbHs bei der Kreditaufnahme **kommen**. Weiters geben wir zu bedenken, dass normale, nicht-gründungsprivilegierte GmbHs, die nach Gründung zu Beginn viel kumulierten Bilanzverlust haben, möglicherweise weniger kreditwürdig sind als kleine GmbHs, die für entsprechend kleinere Start Up Unternehmensgründungen, **die von Beginn an erfolgreicher verlaufen könnten**, eingesetzt werden.“

Referenten:

Prof. Mag. Dr. Stefan Bendlinger

Mag. Horst Bergmann

Mag. Sabine Bernegger

Mag. Franz Bichler, LL.M.

Mag. Dr. Hans Bodendorfer

Univ.Lektor Mag. Dr. Peter Brauner
Dr. Karl Braunschmid
Mag. Dr. Andreas Alexander Damböck
Mag. Thomas Daxer
Mag. Alexandra Dolezel
Mag. Eduard Edlinger
Mag. Johannes Eisl
Mag. Dr. Peter Paul Farmer
Hofrat Dr. Karl-Werner Fellner
Dr. Wolfgang Fritsch
Ao.Univ.-Prof. Mag. Dr. Gudrun Fritz-Schmied
MMag. DDr. Hubert W.A. Fuchs
Grossek Karl
KR Prof. Gerhard Gaedke
MMag. Dr. Klaus-Bernhard Gröhs LL.M.
Dr. Martina Gruber
Mag. Ing. Stefan Gruber
Prof. Dr. Günther Hackl
Mag. Dr. Stefan Haslinger
Mag. Klaus Heinlein
Mag. Paul Heissenberger
Mag. DDr. Herbert Helml
Univ.Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler
Mag. Bernd Hofmann
Mag. Dr. Wolfgang Höfle
Dr. Michael Huber
Mag. Dr. Stefan Hübner
Univ.Prof. Dr. Hanns F. Hügel
Mag. Dr. Martin Jann
Univ-Prof. Mag. Dr. Sabine Kanduth-Kristen
Dr. Ferdinand Kleemann
Dr. Wolfgang König
KR Mag. Wolfgang Korp
Dr. Ralf Kronberger
MMag. Dr. Andrea Lahodny-Bauer
Prof. Dr. Gerhard Lehner
Dr. Thomas Leitner
Hon.-Prof. Dr. Roman Leitner
MMag. Dr. Ernst Marschner LL.M.
Mag. Dr. Aslan Milla
Mag. Karl Mitterlehner
Dr. Johann Mühlehner
Mag. Siegbert Nagl
Mag. Erik Öhlinger
Mag. Maximilian Panholzer
Mag. Peter Perktold
Mag. Eva Pernt

Mag. Christoph Josef Plott
Mag Barbara Polster
Mag. Johannes Prinz
Dr. Thomas Pühringer
Mag. Susanna Pußwald
Mag. Stefan Raab
Mag. Hannes Rasner
Mag. Eberhard Reisigl
Mag. Dr. Roland Rief
Mag. Thomas Schmidt
Mag. Norbert Schrottmeyer
Mag. Stefan Schuster
H.Prof. UnivDoz. Mag. Dr. Reinhard Schwarz
Prof. Mag. Dr. Walter Schwarzinger
Dr. Rainer Stadler
Mag. Andreas Stefaner
Dr. Markus Stefaner
Prof. Ing. Mag. Walter Stingl
Mag. Monika Stradner
Mag Thomas Strobach
Mag. Gottfried Maria Sulz
Univ.Prof. Dr. Michael Tanzer
Univ.-Prof. Mag. Dr. Otto Taucher
Univ.-Prof. Mag. Dr. Michael Tumpel
MMag. Dr. Benjamin Twardosz, LL.M.
Mag. Dr. Kornelia Waitz-Ramsauer
Dr. Karl Wascher
Mag. Margit Widinski
Prof. Dr. Eberhard Wobisch
Mag. Thomas Wilhelm
Mag. Erich Wolf
Mag. Christof Wörndl
Mag. Gerhard Writzmann
Mag. Walter Zenkl
Mag. DDr. Hans Zöchling