

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN  
BMF VI/6  
z.H Herrn SC Univ.-Prof. DDr. Gunter Mayr

Johannesgasse 5  
1010 Wien

Unser Zeichen 2015

Sachbearbeiter Mag.Goldhahn/CS

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 28. August 2015

## **Stellungnahme zum Entwurf der Ergebnisunterlage zum Salzburger Steuerdialog 2015 – Einkommen-, Lohn- und Körperschaftsteuer**

Sehr geehrter Herr Univ.Prof.DDr. Mayr,

die Kammer der Wirtschaftstreuhänder dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf der Ergebnisunterlage zum Salzburger Steuerdialog 2015 – Einkommen-, Lohn- und Körperschaftsteuer.

### **Stellungnahme**

#### **Zu Punkt. 1. Einkünftezurechnung und Fragestellungen beim Fruchtgenuss**

Die Ergebnisunterlage beschäftigt sich zwar intensiv mit diesbezüglicher „neuerer Judikatur“, lässt aber eine Auseinandersetzung mit weiterer relevanter Rechtsprechung teilweise vermissen.

Insbesondere ist auf das VwGH-Erkenntnis vom 25. 6. 2014, 2010/13/0105 hinzuweisen, welches in der Literatur breit diskutiert worden ist (vgl dazu etwa oV, RdW 2014/537, 485; *Knechtl*, *ecolex* 2014/341, 817 ff; *Renner*, RdW 2014/607, 549 ff.; *Marschner*, BFGjournal 2014, 364 ff; *Novosel*, ÖStZ 2015/7, 13). Dieses ist zwar primär nicht zum Fruchtgenuss ergangen, der VwGH hat aber bemerkenswerte Aussagen zum wirtschaftlichen Eigentum getroffen.

Im gegenständlichen Fall hatte sich die Stifterin hinsichtlich von ihr in eine Privatstiftung eingebrachten Grundstücken Folgendes vorbehalten:

- Belastungs- und Veräußerungsverbot und
- grundbücherliches Fruchtgenussrecht; diesbezüglich hatte die Stifterin
  - sämtliche Betriebs-, Erhaltungs- und Instandhaltungskosten zu bestreiten;
  - Kosten- und Erhaltungspflichten iSd §§ 512 f ABGB ohne Rücksicht auf Erträge zu tragen und
  - Investitionen für folgende Zwecke durchzuführen:
    - Erhaltung der Liegenschaft im ursprünglichen Zustand sowie
    - Anpassung der Bestandsobjekte an Verhältnisse des Wohnungsmarktes.

Der UFS (Entscheidung vom 6.5.2010, RV/0638-W/09) sah das wirtschaftliche Eigentum dieser Grundstücke als bei der Stifterin verblieben an. Sie habe sich durch das Belastungs- und Veräußerungsverbot und das Fruchtgenussrecht eine eigentümerähnliche Stellung behalten, eine bestimmende Stellung bzw positive Befugnisse gehabt und jeden Dritten (auch die Stiftung selbst) von der Einwirkung ausschließen können. Die für die Zurechnung der Liegenschaften geforderten Kriterien seien erfüllt.

Der VwGH hat jedoch das wirtschaftliche Eigentum der Stifterin vor allem deshalb abgelehnt, weil für die Frage des wirtschaftlichen Eigentums auch relevant sei, wer die Chance von Wertsteigerungen bzw das Risiko von Wertminderungen trage. Aus der vom UFS angenommenen „bestimmenden Stellung“ gehe hinsichtlich der Stifterin eine derartige Risikotragung jedoch nicht hervor.

Im Ergebnis zog somit der VwGH einem Abweichen des wirtschaftlichen vom zivilrechtlichen Eigentum enge Grenzen und lässt diesem in der Praxis nicht mehr viel Raum. Dass nämlich einem Berechtigten, der nicht zivilrechtlicher Eigentümer ist, auch Chancen bzw Risiken von Wertsteigerungen oder -minderungen namentlich auch der Veräußerungserlös, zukommen, ist de facto selten bis nie der Fall.

Im Erkenntnis vom 28. 5. 2015, 2013/15/0135 hat der VwGH diese Ansicht ausdrücklich bestätigt; in einer Besprechung des Erkenntnisses wird darauf hingewiesen, dass vom zivilrechtlichen Eigentum abweichendes wirtschaftliches Eigentum nur bei Erfüllung strenger Voraussetzungen möglich sei (vgl oV, RdW 2015/413, 450).

Die beiden Erkenntnisse wären daher in die beim Salzburger Steuerdialog 2015 angestellten Überlegungen jedenfalls miteinzubeziehen.

#### **Zu Punkt 1.4. (Seite 4, Seitenmitte)**

Ob bei der Fruchtgenusseinräumung an bereits vermieteten Objekten die Einnahmenseite disponibel ist oder nicht, kann nicht aufgrund einer Momentaufnahme im Zeitpunkt der Einräumung des Fruchtgenussrechtes beurteilt werden, sondern hängt vom Anwendungsumfang des Mietrechtsgesetzes in Verbindung mit der konkreten Ausgestaltung der Mietverträge (Mietvertragsdauer, Kündigungsmöglichkeiten, etc.) ab.

#### **Zu Punkt 1.4. (Seite 6) - Scheidungsklausel**

Es trifft zu, dass bei einer sogenannten „echten Scheidungsklausel“ die Auflösung der Fruchtgenussvereinbarung nicht in die alleinige Entscheidungsbefugnis des Fruchtgenussgebers gestellt ist. Der bloße Willensentschluss, die Ehe zu beenden, vermag der rechtlich abgesicherten Position des Fruchtnießers in diesem Fall keinen Abbruch zu tun. Eine Scheidungsklausel, die im Extremfall darauf abstellt, dass nur dem Fruchtgenussberechtigten eine Dispositionsmöglichkeit zukommt oder die die Dispositionsmöglichkeiten des Fruchtgenussbestellers deutlich einschränkt, ist jedenfalls unbedenklich.

## **Zu Punkt 2 – Nachversteuerung ausländischer Verluste in Folge Zeitablauf**

### **Anmerkung zu Lösung 2.4.**

Das Beispiel sollte für den Anwendungsbereich natürlicher Personen hinsichtlich der progressionserhöhend anzusetzenden Einkünfte präzisiert werden. Dies erfolgt vor dem Hintergrund der **Rz 203b EStR 2000**, in der festgehalten wird, dass, wenn die ausländischen (umgerechneten) Gewinne den Nachversteuerungsbetrag übersteigen, diese *insoweit* progressionserhöhend berücksichtigt werden müssen.

Ist der Nachversteuerungsbetrag aufgrund einer bereits erfolgten Nachversteuerung von Verlusten in Folge Zeitablauf geringer als die tatsächlich verwerteten Verluste – im gezeigten Beispiel ist dies im Jahr 2019 der Fall - , müssen auch die progressionserhöhend zu berücksichtigenden Einkünfte entsprechend gekürzt werden. Anderenfalls werden progressionserhöhend zu berücksichtigende Einkünfte angesetzt, welche die ausländischen Gewinne übersteigen.

Im gezeigten Beispiel wird 2018 eine Nachversteuerung in Folge Zeitablauf vorgenommen; mangels ausländischer Gewinne sind keine progressionserhöhenden Einkünfte zu berücksichtigen. Im Jahr 2019 beträgt der Nachversteuerungsbetrag 50 und die ausländischen Gewinne belaufen sich auf 100. Nach Rz 203b EStR 2000 wären 2019 Einkünfte in Höhe von 50 progressionserhöhend zu berücksichtigen. Unter Einrechnung der bereits erfolgten Nachversteuerung in Folge Zeitablauf, sollten sich die progressionserhöhenden Einkünfte allerdings wie folgt ermitteln:

100 (ausländischer Gewinn)

./. 50 (Nachversteuerungsbetrag laufendes Jahr)

./. 50 (bereits erfolgte Nachversteuerung durch Zeitablauf in der Vorperiode)

**0 progressionserhöhend zu berücksichtigende Einkünfte**

Werden Nachversteuerungen in Folge Zeitablauf vorgenommen, muss die dadurch (tatsächlich) eingetretene Progressionserhöhung in Evidenz gehalten werden. Neben den nachversteuerungshängigen Beträgen müssen auch die progressionserhöhend zu berücksichtigenden Einkünfte der Folgeperioden in diesem Ausmaß gekürzt werden.

Eine Anpassung der Rz 203b EStR 2000 wird angeregt.

## **Zu Punkt 3 - Arbeitsplatznahe Unterkunft**

Der Verordnungstext verwendet Begriffe, die eine klare Auslegung nicht einfach machen. Die Teilung in eine "objektive" und eine "subjektive" Komponente als Voraussetzung für die Steuerbefreiung - wie im Begutachtungsentwurf vorgesehen - ist in dieser Deutlichkeit aus dem Wortlaut eher nicht abzuleiten. Wesentlich ist im vorliegenden Beispiel die Auslegung der "objektiven" Komponente. Wenn hier im Begutachtungsentwurf die Meinung vertreten wird, dass bei kontinuierlichen Arbeitszeitmodellen die Steuerbefreiung nicht möglich sei, entspricht dies nicht der Genese dieser Verordnung. Das Thema ist bekanntlich im Hotelgewerbe aufgetaucht, wo jene Unternehmer zur Sachbezugsbesteuerung zur Kasse gebeten wurden, die ihren Mitarbeitern "ordentliche" Unterkünfte bereitgestellt haben (und nicht nur Schlafstellen). Auch im Hotelgewerbe gibt es aber - schon aus arbeitsrechtlichen Gründen - in der Regel Dienstpläne, in denen die Arbeitszeiten festgelegt sind. Eine kapazitätsorientierte, variable Arbeitszeit ist in Österreich verboten. Daher spielt es u.E. keine

Rolle, welches Arbeitszeitmodell der Arbeitgeber anwendet. Wenn aber fixe Arbeitszeiteinteilungen im Hotelgewerbe üblich und nicht steuerschädlich sind, muss dies auch für andere Branchen gelten, weil die Verordnung (offenbar bewusst) nicht auf das Hotel- und Gastgewerbe eingeschränkt wurde. Wir ersuchen also, die Voraussetzung bestimmter Arbeitszeiteinteilungen aus dem Begutachtungsentwurf zu streichen.

Weiters sollte das Beispiel eines "saisonalen" Betriebes gestrichen werden. Das Arbeitgeberinteresse kann u.E. nicht davon abhängen, ob ein Saisonbetrieb vorliegt oder nicht. Die Verordnung selbst ermöglicht die Steuerbefreiung in § 2 Abs. 7a Z 1 für alle Arbeitgeber, erst in Z 2 gibt es indirekt eine Einschränkung auf Saisonbetriebe.

Dass beim vorliegenden Beispiel im Ergebnis kein Arbeitgeberinteresse vorliegen soll, überrascht. Wenn beispielsweise nach einem Unfall mit vielen verletzten Personen Personalengpässe bestehen und man ggf. schnell auf verfügbare Arbeitskräfte zurückgreifen kann, ist das nicht im Interesse des Arbeitgebers?

Positiv ist anzumerken, dass im letzten Absatz des Begutachtungsentwurfes die arbeitsplatznahe Unterkunft (Schlafstelle gem. RZ 148 LStR 2002) erwähnt wird. Wünschenswert wäre freilich die Darstellung einer Abgrenzung zwischen einer solchen bloß "einfachen Unterkunft" und einer Wohnung bis 30 m<sup>2</sup> iSd Sachbezugsverordnung.

#### **Zu Punkt 3.4. (Seite 11) - „Schlafstelle“**

Die „Schlafstelle“ (LStR 2002 Rz. 148; der Verweis im Stichwortverzeichnis der LStR 2002 auf Rz. 259 ist nicht mehr aktuell) sollte in Abgrenzung zur „Wohnung“ über die Definition „einfache arbeitsplatznahe Unterkunft“ hinausgehend umschrieben werden (z.B. „eine Räumlichkeit, die ihrem Inhaber nach Größe und Ausstattung kein entsprechendes Heim bietet“ oder „ein (mit Kollegen zu teilender Aufenthalts)Raum mit Schlafmöglichkeit“, siehe dazu z.B. *Pülzl*, Schlafstelle als Wohnung? SWK 2001, S 753, *derselbe*, Die Rolle des Arbeitgebers bei der Berücksichtigung des Pendlerpauschales, SWK 2001, S 839 ff, S 841 und *derselbe*, Anm zu VwGH 28. 10. 2008, 2006/15/0145, FJ 2009, 32).

#### **Zu Punkt 4. - Methodenwechsel des § 10 Abs 4**

Die zur Anwendung des Methodenwechsels bei internationalen Schachtelbeteiligungen (§ 10 Abs. 4 KStG) und Portfoliobeteiligungen (§ 10 Abs. 5 KStG) aufgegriffenen Fragestellungen sind **für die Praxis von wesentlicher Bedeutung**. Leider wurden in der Ergebnisunterlage nur die Probleme dargestellt, jedoch **keine Lösungen aufgezeigt**. Soll das von der Finanzverwaltung offenbar favorisierte Kriterium der „Wertschöpfung“ zur Feststellung der „Passivität“ einer ausländischen Tochtergesellschaft herangezogen werden, bedarf diese Bezugsgröße jedenfalls einer genauen Definition. Aufgrund des geforderten Nachhaltigkeitskriteriums auch bei der Wertschöpfung sollten unsachgerechte Ergebnisse grundsätzlich abgefedert werden (siehe etwa EAS 2937) - gleichzeitig bleibt durch das Fehlen eines konkreten Beobachtungszeitraumes für die Beurteilung der Nachhaltigkeit weitere Unklarheit bestehen. Insbesondere sollten nach Auffassung des Fachsenates für Steuerrecht einmalige Ergebniseinbrüche im operativen Geschäft nicht zu einem passiven Unternehmensschwerpunkt führen.

Beispiel: Eine operativ tätige Gesellschaft in einem Niedrigsteuerland erzielt laufende Gewinne. Die Gewinne werden thesauriert und in Wertpapiere angelegt. Die Arbeitskräfte sind ausschließlich im operativen Geschäftsbereich tätig. Erzielt die Gesellschaft aufgrund von Umsatzeinbrüchen in der Folge über Jahre eine höhere Wertschöpfung aus der Wertpapierveranlagung als aus dem operativen Geschäftsbetrieb stellt sich die Frage ob bei einem primären Abstellen auf die Wertschöpfung der Unternehmensschwerpunkt auf der passiven Tätigkeit liegt. Auch unter Berücksichtigung des nachhaltigen Kapital- und Arbeitskräfteeinsatzes wäre jedenfalls von keinem passiven Unternehmensschwerpunkt auszugehen.

### **Zu Punkt 5. - Abzugsverbot für Managergehälter**

#### **Zu Punkt 5.4:**

Die Klarstellung, dass es einer Eingliederung von Personen, die Entgelte über 500.000 EUR beziehen, in die vom Abzugsverbot betroffene Gesellschaft bedarf (arg: „in diese“), ist zu begrüßen. Liegt keine Eingliederung der Person vor, kann diese Gesellschaft auch nicht vom Abzugsverbot betroffen sein.

#### **Zu Punkt 5.5.**

In Punkt 5.5. Abzugsverbot für Managergehälter wird im Sachverhalt wie folgt ausgeführt: "[...] Die X-GmbH erhält Umlagen für die an den Konzern erbrachten Leistungen der Rechtsabteilung in Höhe von 100.000 Euro im Jahr. 10 % der Kosten für die gesamte Rechtsabteilung entfallen auf das Gehalt des Leiters Rechtsabteilung."

Wir gehen davon aus, dass im Beispiel nicht jeweils undifferenziert gemeint ist, dass die empfangenen Umlagen im angegebenen Verhältnis (hier Aufwendungen Leiter Rechtsabteilung/gesamte Aufwendungen Rechtsabteilung) zu kürzen sind. Die in Rechnung gestellte Umlage für Leistungen der Rechtsabteilung könnte (fast) ausschließlich nur auf Leistungen des Leiters der Rechtsabteilung entfallen, weil dieser etwa die Rechtsfälle der Auslandstöchter persönlich betreut. In diesem Fall müssten die nichtabzugsfähigen Entgelte iSd § 12 Abs 1 Z 8 KStG um die gesamte empfangene Umlage und nicht im angegebenen Verhältnis gekürzt werden.

Wir schlagen daher vor den letzten Satz in Punkt 5.5 sprachlich folgendermaßen anzupassen: "10 % der ~~Kosten für die gesamte Rechtsabteilung~~ **Umlage** entfallen auf das Gehalt des Leiters der Rechtsabteilung".

#### **Zu Punkt 5.7. dritter Absatz**

Nicht jede Gesellschaft verfügt über ein detailliertes Kostenrechnungssystem; Leistungen werden vielfach nur mittels Umlage- und Verrechnungssätzen pauschal erhoben. Auch erscheint es nicht klar, warum im Abgabenrecht kostenrechnerischen Elementen Relevanz zugeschrieben wird. Diese bilden üblicherweise kein getreues Bild für das Abgabenrecht wieder, da das Abgabenrecht von Aufwendungen und nicht von Kosten ausgeht. In der Kostenrechnung findet zudem oft eine innerbetriebliche Leistungsverrechnung statt, dies allerdings oft erst im Nachhinein. Eine Kostenrechnung kann maximal als Orientierungshilfe dienen, aber keinesfalls, wie dies im Entwurf

zum Ausdruck gebracht wird, eine rechtlich verpflichtende Bezugsgröße darstellen (arg. „[...] **ist anhand der Kostenrechnung [...] zu ermitteln** [...]).“

Wir schlagen vor, diesen Satz offener zu gestalten und wie folgt zu ändern: *„Da die Umlagen nicht nur für das Gehalt des Leiters der Rechtsabteilung, sondern für die Leistung der gesamten Rechtsabteilung gezahlt werden, ist anhand **von Aufteilungsrechnungen, wie etwa einer Kostenrechnung**, für die Rechtsabteilung zu ermitteln, wieviel Prozent **der Umlage** von allen **umgelegten** Aufwendungen der Rechtsabteilung auf das Gehalt des Leiters entfallen; im Beispiel sind das 10 %.*

### **Redaktionelles**

Seite 2, vorletzte und letzte Zeile vor den bullet points: „Rz 111 ff“ anstelle von „Rz 111 fff“; „eine Zurechnung“ anstatt „ein Zurechnung“; kein Doppelpunkt nach „Fruchtgenussberechtigte“.

Seite 2, vorletzte Zeile: fehlender Beistrich nach „weiterverrechnet“.

Seite 3, VwGH 20.3.2014, erste Zeilen: Den Beistrich nach dem Klammersausdruck setzen und nicht davor.

Seite 3, BFG, 28.5.2014, vierte Zeile: überflüssiges „allerdings“.

Seite 3, UFS 29.7.2011: Doppelpunkt nach Anführung des Erkenntnisses.

Seite 6, d), zweite Zeile: „dieser Position“ anstelle von „diese Position“.

Seite 9, 3.4., vorletzte Zeile: „416/2001“ anstelle von „4162001“.

Seite 12 4.2., sechste Zeile: „nach wie vor“ anstelle von „nach wie“.

Seite 17, 5.4., drittletzte Zeile: unpassender Beistrich nach „(Rechtsabteilung)“.

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

mit freundlichen Grüßen

Univ.-Prof. MMag. Dr. Klaus Hirschler e.h.  
(Stv. Vorsitzender des  
Fachsenats für Steuerrecht)

Dr. Gerald Klement e.h.  
(Kammerdirektor)

Referenten:

Prof.Mag.Dr. Stefan Bendlinger

Mag. Alexandra Dolezel

Ao.Univ.-Prof. Dr. Gudrun Fritz-Schmied

Mag.Dr. Wolfgang Höfle

Mag.Dr. Martin Jann

Univ-Prof.Mag.Dr. Sabine Kanduth-Kristen, LL.M.

Mag.rer.soc.oec. Günther Platzer

MMag.Dr. Peter Pülzl LL.M.

Mag. Hannes Rasner

Mag. Josef Renner

Mag. Stefan Schuster

Mag. Thomas Strobach

Mag. Gottfried Sulz

Mag. Margit Widinski

Mag. DDr. Hans Zöchling