

## Vorblatt

### Ziele und Probleme

Die österreichische Bundesregierung sieht in ihrem Regierungsprogramm für diese Legislaturperiode eine umfassende Steuerreform vor. Diese größte Steuerreform der 2. Republik wird in zwei Steuerreformetappen umgesetzt. Die erste Etappe 2004 wurde bereits im Budgetbegleitgesetz 2003 beschlossen und mit 1. Jänner 2004 in Kraft gesetzt. Sie brachte eine Nettoentlastung von etwa 500 Mio. € Die zweite Etappe 2005 soll nunmehr noch wesentlich umfassendere Entlastungen von mehr als 2,5 Mrd. € bringen, sodass in Summe eine Nettoentlastung von über 3 Mrd. € oder ca. 1,3% des BIP für alle Einkommensbezieher und Unternehmer ermöglicht wird. Mit dem vorliegenden Entwurf soll die zweite Etappe umgesetzt werden.

Für beide Etappen hat sich die Bundesregierung folgende Ziele gesetzt:

- Stärkung des Wachstumspotentials
- Verbesserung der Standortattraktivität
- Entlastung des Faktors Arbeit
- Setzung umweltschonender Maßnahmen
- Verbesserung der Eigenkapitalbasis insbesondere bei Klein- und Mittelunternehmen
- Erhöhung der Kaufkraft
- Erhöhung der Steuergerechtigkeit
- Vereinfachung des Steuersystems (u.a. Abschaffung Bagatellsteuern, einfacherer Steuertarif, Pauschalierung von Abgaben)

Die Bundesregierung hat eine sehr klare Strategie verfolgt - auch im Hinblick auf den Zeitpunkt der Reformmaßnahmen. Durch die Konjunkturpakete wurden bereits ab dem Jahr 2002 begleitend wirtschaftsfördernde und damit arbeitsplatzsichernde Maßnahmen gesetzt, um der international bedingten Investitionsabschwächung entgegen zu wirken. Die im internationalen Vergleich sehr guten Wirtschaftsdaten Österreichs haben diesen Maßnahmen nachträglich bestätigt. Die sich nunmehr abzeichnende Wirtschaftsaufschwung-Phase wird durch zwei Steuerreformetappen mit einer Entlastung der Masseneinkommen verstärkt. Die von der Bundesregierung unternommenen Reformschritte entsprechen somit zeitlich den wirtschaftspolitischen Erfordernissen.

### Lösungen:

- Große Reform des Einkommensteuer-/Lohnsteuertarifes (Bruttojahreseinkommen bei Arbeitnehmern von 15.770 € und bei Pensionisten von 13.500 €, Einkommen bei Selbständigen von 10.000 € steuerfrei; Durchschnittssatztarif bei gleichzeitiger Senkung der Steuerlast)
- Einkommensstärkung für Familien: Neue Kinderzuschlagsstaffel zum Alleinverdiener(erzieher)absetzbetrag, Anhebung Zuverdienstgrenze beim Alleinverdienerabsetzbetrag
- Anhebung Pendlerpauschale
- Anhebung der Absetzbarkeit des Kirchenbeitrages
- Der Körperschaftsteuersatz wird deutlich abgesenkt. Die Bemessungsgrundlage wird durch Abschaffung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung sowie der Abschaffung der steuerfreien Übertragung stiller Reserven verbreitert.
- An die Stelle der bestehenden Organschaftsregelung tritt eine moderne, international attraktive Gruppenbesteuerung.
- Die steuerliche Abzugsfähigkeit einer bestimmten versicherungstechnischen Rückstellung wird verbessert.
- Die Schaumweinsteuer wird „abgeschafft“ (Nullsatz) und die Biersteuer wird abgesenkt.
- Für die Landwirtschaft benötigter Treibstoff (Diesel) wird günstiger besteuert werden.
- Setzung von Schwerpunkten in der Bekämpfung des Steuerbetrugs
- Einführung einer allgemeinen Pauschalierungsverordnung für Kleinstunternehmer (ersetzt sechs nebeneinander bestehende Regelungen)

### Auswirkungen auf das Abgabenaufkommen, verteilt auf die Gebietskörperschaften

Die Steuerreform wirkt sich auf die Erträge der Abgaben in den einzelnen Jahren wie folgt aus (in Millionen €):

Mindereinnahmen	Jährliche Auswirkung auf Öffentliche Abgaben			
	2004	2005	2006	2007ff
veranlagte Einkommensteuer, Lohnsteuer und Körperschaftsteuer				
Einkommensteuertarif		-950	-1150	-1100
Kirchenbeitrag			-30	-30
Kinderzuschläge	-160	-240	-200	-200
Anhebung Zuverdienstgrenze	-25	-35	-30	-30
Pendlerpauschale	-15	-25	-20	-20
Körperschaftsteuersatzsenkung		-500	-1.450	-975
Gruppenbesteuerung			-100	-100
Versicherungstechnische Rückstellungen			-25	-25
Summe	-200	-1.750	-3.005	-2.480
Agrardiesel (Mineralölsteuer)			-50	-50
Schaumweinsteuer		-10	-20	-20
Biersteuer		-10	-15	-15
Gesamtsumme	-200	-1.770	-3.090	-2.565

Die Ertragsanteile der Länder und Gemeinden verringern sich entsprechend deren Anteilen an den betroffenen gemeinschaftlichen Bundesabgaben wie folgt (Rechtslage gemäß FAG 2001, in Millionen €):

für das Jahr	2004	2005	2006	2007ff
Länder	-30	-267	-463	-384
Gemeinden	-26	-229	-395	-327

Änderungen von Abgabenerträgen wirken sich nicht nur auf die Ertragsanteile, sondern auch auf diejenigen Zweckzuschüsse und Finanzzuweisungen aus, die von Abgabenaufkommen abhängen. Das gilt hier für die Bedarfszuweisung des Bundes an die Länder gemäß § 22 FAG 2001 "zur Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung des Gleichgewichts im Haushalt", weil diese am Ertrag der veranlagten Einkommenssteuer, der Lohnsteuer, der Kapitalertragsteuer I, der Körperschaftsteuer und des Wohnbauförderungsbeitrags bemessen wird, und weiters für die Finanzzuweisung des Bundes an die Länder für Zwecke des öffentlichen Personennahverkehrs gemäß § 20 Abs. 4 FAG 2001, welche u.a. vom Ertrag an der Mineralölsteuer abhängt.

Diese Auswirkung auf die Transfers betragen (in Millionen €)

für das Jahr	2004	2005	2006	2007ff
Bedarfszuweisung an Länder gemäß § 22 FAG 2001	-17	-146	-251	-207
FZ an Länder für Personennahverkehr	0	0	-2	-2

Auf den Bund (einschließlich der Anteile aus den gemeinschaftlichen Bundesabgaben für den Katastrophenfonds und den Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen) entfallen somit folgende Mindereinnahmen (in Millionen €):

für das Jahr	2004	2005	2006	2007ff
Bund	-128	-1.128	-1.980	-1.644

### Gender Mainstreaming – Auswirkungen auf Frauen und Männer

Die Effekte der Tarifmaßnahmen beider Etappen der großen Steuerreform ergeben in Bezug auf die vom neuen Einkommensteuertarif entlasteten Steuerpflichtigen bei weiblichen Steuerpflichtigen einen Einkommenszuwachs von annähernd 2 %, bei männlichen Steuerpflichtigen von ca. 1,5%. Auch eine Betrachtung der Steuerentlastung bei den Einkommensmedianen verschiedener Bevölkerungsgruppen zeigt, dass die Steuerentlastung Frauen in einem höheren Maße zu Gute kommt als Männern.

Vergleicht man die Steuerentlastung bei Medianeinkommen von Frauen und Männern im Bereich der Gruppen ArbeiterInnen bzw. Angestellte und Angestellten ergibt sich Folgendes:

Durchschnittswerte nach Medianen	Arbeiterin	Arbeiter	Angestellte	Angestellter
Monatsbrutto	1.080,00	1.755,00	1.505,00	2.520,00
Steuer 2003	569,00	2.720,00	1.872,00	5.592,00
Steuer 2005	-110,00	2.356,00	1.428,00	5.259,00
Entlastung	679,00	364,00	444,00	333,00

Gerade bei den weniger verdienenden Arbeiterinnen fällt die Steuerentlastung um über 85% höher aus als bei Arbeitern.

Vom Kinderzuschlag zum Alleinverdiener(erzieher)absetzbetrag profitieren jedenfalls alle AlleinerzieherInnen (das sind weitüberwiegend Frauen). Hingegen überwiegt die Zahl der anspruchsberechtigten männlichen Alleinverdiener. Durch die Anhebung der Zuverdienstgrenze beim Alleinverdienerabsetzbetrag wird es mehr Frauen ermöglicht, im Erwerbsleben zu verbleiben, ohne dass der (Ehe)Partner den Alleinverdienerabsetzbetrag verliert. Diese Maßnahme kommt daher indirekt Frauen zu Gute.

Die übrigen Teile der Steuerreform lassen eine sinnvolle Zuordnung zu Männern und Frauen nicht zu.

#### **Kompatibilität mit dem EG- bzw. EWR-Recht**

Die in Aussicht genommenen Maßnahmen sind EG- bzw. EWR-rechtskonform.

## Erläuterungen

### Allgemeiner Teil

#### Zum Einkommensteuergesetz 1988:

##### A. Grundlegende Tarifreform

Herzstück der Änderungen im Einkommensteuergesetz ist die große Reform des Einkommensteuer-/Lohnsteuertarifes. Die in zwei Etappen angelegte große Tarifreform bewirkt, dass alle Steuerpflichtigen im Verhältnis 2003 zu 2005 zwischen 679 € und 144 € pro Jahr entlastet werden. Der Schwerpunkt der Entlastung wurde bei kleineren und mittleren Einkommen gesetzt.

Es werden Bruttojahreseinkommen bei Arbeitnehmern von 15.770 € und bei Pensionisten von 13.500 € Einkommen bei Selbständigen von 10.000 € steuerfrei gestellt.

Durch die erste Etappe 2004 wurden bereits 200.000 Personen zusätzlich steuerfrei gestellt. Durch die zweite Etappe werden weitere 150.000 Personen steuerfrei gestellt, sodass von 5,9 Millionen Erwerbstätigen ab 1. Jänner 2005 2,55 Millionen Personen keine Steuer zahlen.

Der Einkommensteuertarif wird ab dem 1. Jänner 2005 einer grundlegenden Strukturreform unterzogen. Völlig neu ist die Darstellung des Einkommensteuertarifes als Durchschnittssteuersatztarif. Das Wesentliche daran ist die Einfachheit und Transparenz des Tarifs. Beim neuen Durchschnittssteuersatztarif kann man sofort erkennen, wie hoch die eigene Steuerleistung ist. Der bisherige Tarif nach Grenzsteuersätzen erfordert hingegen, dass zunächst die Steuer in jeder Einkommensstufe ermittelt wird, sodann die Gesamtsteuerbelastung errechnet und erst dann der tatsächliche Steuersatz errechnet werden kann. Vor allem das Einschleifen des allgemeinen Absetzbetrages stellt ein beachtliches Hindernis dar. Der neue Tarif 2005 integriert den allgemeinen Absetzbetrag (Dieser besteht also inhaltlich fort.) und ermöglicht über eine sehr einfache Formelrechnung die rasche Ermittlung der zutreffenden Steuer vor speziellen Absetzbeträgen.

Bislang haben die Grenzsteuersätze stark nach oben und nach unten geschwankt. Das heißt, dass sie teilweise bei niedrigeren Einkommen höher waren, als in darüber liegenden Einkommensstufen. Aus dem neuen Tarif 2005 ergibt sich ein mit der Einkommenshöhe stetig steigender Grenzsteuersatzverlauf. Überdies ergibt sich der Effekt, dass die neuen Grenzsteuersätze über weite Bereiche geringer sind als die alten. Neben einer Steuerentlastung für alle, garantiert der Tarif 2005 eine dauerhaft leistungsfreundliche und leistungssteigernde Wirkung.

##### B. Familienpaket

Das zweite Kernelement bildet die Einkommensstärkung für Familien. Alleinverdienerhaushalte zählen nach einer Vielzahl von Studien zu den besonders armutsgefährdeten Bevölkerungsgruppierungen. Die Bundesregierung hat sich zum Ziel gesetzt, dieser Armutsgefahr im speziellen entgegen zu wirken. In Österreich gibt es derzeit 900.000 Alleinverdiener, davon 100.000 Alleinerzieher. Zudem profitieren Beidverdienerhaushalte zweimal von der Tarifentlastung, während dies bei einem vergleichbaren Alleinverdienerhaushalt nur einmal der Fall ist. Die Verbesserungen im Bereich der Alleinverdiener gleichen diesen Nachteil teilweise aus.

- Kinderzuschlag zum Alleinverdiener(erzieher)absetzbetrag

In obigem Sinne werden Kinderzuschläge zum Alleinverdiener- und Alleinerzieherabsetzbetrag eingeführt. Da der Alleinverdiener(erzieher)absetzbetrag zu einer Negativsteuer – nunmehr einschließlich der Kinderzuschläge – führen kann, erhöht sich für diese Zielgruppe auch die Negativsteuer.

- Anhebung der Zuverdienstgrenze beim Alleinverdienerabsetzbetrag

Des weiteren wird die Zuverdienstgrenze beim Alleinverdienerabsetzbetrag mit Kind deutlich angehoben. Diese zusätzliche Maßnahme für Alleinverdiener rundet das Familienpaket ab. Sowohl die neuen Kinderzuschläge beim Alleinverdiener(erzieher)absetzbetrag als auch die Anhebung der Zuverdienstgrenze kommt vor allem den Frauen zu Gute, da sie im Durchschnitt weniger verdienen und insbesondere Frauen unter die Gruppe der Alleinerzieher fallen.

Alle diese Maßnahmen im Familienbereich gelten bereits für das gesamte Jahr 2004. Die Berücksichtigung erfolgt zum Teil über die laufende Lohnverrechnung durch den Arbeitgeber (ab Gesetzesbeschluss), zum anderen Teil (vor Gesetzesbeschluss) durch eine Aufrollung noch im Jahr 2004. Die Berücksichtigung im Wege der Arbeitnehmerveranlagung steht zusätzlich offen.

## **C. Werbungskosten und Sonderausgaben**

Das Pendlerpauschale wird generell um etwa 15% angehoben. Das Pendlerpauschale ist keine Tarifmaßnahme zur Tarifiermäßigung, sondern soll die besonderen Kosten, die für die Wegstrecke Wohnung – Arbeitsstätte anfallen, pauschal abdecken.

Die Erhöhung der Sonderausgaben durch Anhebung der Absetzbarkeit des Kirchenbeitrages von derzeit 75 € auf 100 € rundet das Einkommensteuer-/Lohnsteuerpaket ab.

### **Zum Körperschaftsteuergesetz 1988**

#### **A. Tarifreform-Absenkung des Körperschaftsteuersatzes**

Der Körperschaftsteuertarif wird ab 2005 auf 25% abgesenkt. Die Bemessungsgrundlage wird durch Abschaffung der Eigenkapitalzuwachsverzinsung sowie der Abschaffung der steuerfreien Übertragung stiller Reserven verbreitert.

Nach Berechnungen des WIFO und des IHS liegt die effektive Körperschaftsteuerbelastung in Österreich derzeit zwischen 27% und 29%, währenddessen eine Reihe von europäischen Staaten Nominalsätze von 20% oder darunter aufweisen. Auf Grund des Tarifes 2005 wird die effektive Körperschaftsteuerbelastung etwa bei 21% liegen.

Zur Sicherung und Attraktivierung des Wirtschaftsstandortes Österreich und der Erhaltung österreichischer Arbeitsplätze ist es wirtschaftspolitisch erforderlich, den Körperschaftsteuersatz abzusenken. Diese Maßnahme kommt selbstverständlich in einem beachtlichen Umfang den Arbeitnehmern zu Gute. Sie verhindert Betriebsabwanderungen und dient damit der Sicherung österreichischer Arbeitsplätze.

Bereits in der ersten Steuerreformetappe kam den Einzelunternehmern und Personengesellschaften durch die Steuersatzbegünstigung für nicht entnommene Gewinne eine Steuerentlastung von 400 Mio. € zu Gute.

Ziel ist es, mit den Maßnahmen der ersten und zweiten Steuerreformetappe insbesondere auch die breite Masse der Klein- und Mittelbetriebe – die ein Steuervolumen von 7 Mrd. € (Einkommensteuer und Körperschaftsteuer) aufbringt – zu entlasten. Gerade die Wirtschaftskraft der Klein- und Mittelunternehmen Österreichs ist eine wesentliche Stütze für den Arbeitsmarkt und die Beschäftigungssicherheit. Überdies „produzieren“ sie einen Großteil der Wertschöpfung. Dies spiegelt sich auch daran wieder, dass 83% aller Kapitalgesellschaften weniger als 20 Mitarbeiter beschäftigen.

Gesamtwirtschaftlich betrachtet, erfolgt durch die Körperschaftsteuersenkung einerseits und die Steuerentlastung nicht entnommener Gewinne andererseits bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften eine wesentliche Stärkung der österreichischen Wirtschaft und damit die Sicherung von Arbeitsplätzen.

#### **B. Einführung einer attraktiven Gruppenbesteuerung**

An Stelle der bestehenden Organschaftsregelung soll eine moderne und international attraktive Gruppenbesteuerung treten. Die Gruppenbesteuerung führt zusammen mit den zwei anderen Eckpunkten für Unternehmer, nämlich der starken Absenkung des Körperschaftsteuersatzes, der deutlichen Anhebung der Forschungsförderung in Österreich durch die Konjunkturpakete im Jahr 2002 und durch das Wachstums- und Standortpaket 2003, zu einem starken Anreiz, Headquarters sowie Forschungs- und Entwicklungszentren nach Österreich zu verlagern.

Die Wirtschaft beklagt seit Jahren, dass die Organschaftsregelungen im Körperschaftsteuerrecht veraltet, bürokratisch und damit nicht mehr den heutigen internationalen Standards entsprechend sind. Österreich erfährt durch modernere Gruppenbesteuerungsregelungen anderer Länder einen großen Standortnachteil. Beim heutigen Steuerwettbewerb ist es daher ein Muss, eine nicht zeitgemäße Besteuerung von Unternehmensverbänden durch eine Neuordnung zu ersetzen.

Die derzeitigen Organschaftsregelungen gehen auf das auslaufende 19. Jahrhundert zurück. Die Unternehmensstrukturen waren damals völlig andere. Eine Anpassung der Besteuerung von Unternehmensverbänden an die modernen Wirtschaftsstrukturen von heute beseitigt ua. den gravierenden Standortnachteil Österreichs.

Die Unzulänglichkeit der derzeitigen Regelungen zeigt sich daran, dass verstärkt mit Umgehungsmaßnahmen versucht wird, steuerlich optimale Effekte zu erreichen, wie durch die Schaffung eines Personengesellschaftskonzerns und durch Umgründungen. Die aus diesem Grund gebildeten Unternehmensstrukturen sind jedoch aus betriebswirtschaftlicher oder arbeitsrechtlicher Sicht nicht immer sinnvoll.

Ein nicht unwesentlicher Grund für den Ersatz der derzeit bestehenden Organschaftsregelung durch eine neue Gruppenbesteuerung stellt das Diskriminierungsverbot aus gemeinschaftsrechtlicher Sicht dar. Der EuGH hat in der letzten Zeit mit seiner Rechtsprechung eine Richtung eingeschlagen, die befürchten lässt, dass die österreichische Organschaft mit dem Diskriminierungsverbot unvereinbar ist.

Die unzeitgemäßen Restriktionen der heutigen Organschaftsregelung zeigen sich insbesondere an folgenden Punkten:

- Eine Organschaft über die Grenze ist nicht möglich.
- Eine Organschaft kann nur zwischen inländischen Unternehmungen gebildet werden.
- Für die finanzielle Eingliederung benötigt man eine 51%ige bis 75%ige unmittelbare Beteiligung.
- Es muss in gewissem Umfang eine Personenidentität in der Unternehmensführung von Organmutter und Organtochter vorliegen (organisatorische Eingliederung); eine Anforderung, die der modernen Unternehmensführung absolut nicht mehr entspricht.
- Die Organmutter und die Organtochter müssen einander betriebswirtschaftlich ergänzen (wirtschaftliche Eingliederung). Diese Voraussetzung bereitet in der Praxis große Probleme.
- Der Abschluss eines für mindestens 5 Jahre geltenden Ergebnisabführungsvertrages ist eine weitere Voraussetzung.
- Die Organtochter muss ihren Gewinn an die Organmutter abführen. Die Organmutter hat dafür wiederum die Verluste der Organtochter abzudecken. Dies untergräbt die Eigenverantwortlichkeit der Unternehmensführung von der Organtochter.

Die Bundesregierung hat sich zum Ziel gesetzt, im Sinne von Best-Practise die besten Elemente internationaler Gruppenbesteuerungsmodelle in einem attraktiven Gesamtkonzept zusammen zu führen. Das bedeutet:

- Möglichst breiter Zugang zur Gruppe
- Vereinfachung des Zugangs zur Gruppe
- Möglichst einfache Handhabbarkeit
- Vermeidung von Missbrauchsanfälligkeiten
- Gemeinschaftsrechtskonforme Regelung

Die Eckwerte des vorliegenden Gruppenbesteuerungskonzeptes sind daher:

- Eine finanzielle Eingliederung im Ausmaß einer mehr als 50%igen-Kapitalbeteiligung bei Stimmrechtsmehrheit ist ausreichend.
- Die neue Gruppenregelung soll nur noch ein Bindeglied zwischen den Gruppenpartnern vorsehen und zwar die finanzielle Eingliederung. Es werden weder die organisatorische noch die wirtschaftliche Eingliederung und auch kein Ergebnisabführungsvertrag erforderlich sein.
- Eine Mehrmuttergruppe ist in Hinkunft möglich (insbesondere wichtig für Joint-Ventures). An der Gruppenspitze wird daher in Zukunft auch eine Mehrzahl von Unternehmen gemeinsam das finanzielle Beteiligungsausmaß aufbringen können. In diesem Fall ist allerdings ein Kerngesellschaftler von 40% erforderlich. Die anderen Gruppenmitglieder müssen zumindest zu 15% beteiligt sein.
- Auch die bisher nicht zulässige „Finanzholding“ als Gruppenmutter wird in Hinkunft auf Grund des Wegfalls des Erfordernisses der wirtschaftlichen Eingliederung möglich sein.
- Zwischen in- und ausländischen Unternehmen kann ebenfalls eine Gruppe gebildet werden. Das bedeutet, dass ausländische Verluste (nicht jedoch Gewinne) durch die inländische Gruppenmutter verwertet werden können (im Ausmaß der Beteiligung). Das ist ein massiver Anreiz, Konzernleitungen mit ihren Forschungseinrichtungen und Know-How-Centern nach Österreich zu holen.
- Im Gruppenvertrag können die Gruppenmitglieder nach freier Wahl festgelegt werden.
- Das Konzept sieht eine volle Ergebniszurechnung (100%) vor. Wenn die Gruppenmutter z.B. nur zu 60% an der Gruppentochter beteiligt ist, so bedeutet dies dennoch eine 100%ige Ergebniszurechnung und keine Aliquotierung.
- Der Gruppenvertrag muss eine bindende Gruppenbildung auf drei Jahre vorsehen (bisher über Ergebnisabführungsvertrag fünf Jahre).
- Wird eine Beteiligung im Zusammenhang mit einer Gruppenbildung erworben, so kann der mit den Anschaffungskosten bezahlte Good Will auf einen Zeitraum von 15 Jahren linear abgeschrieben werden. Der Abschreibungsbetrag ist mit 50% der Anschaffungskosten begrenzt. Beteiligungen sollen jedoch nicht mit Abschreibungswirkung im Konzern hin- und hergeschoben werden, daher wird diese Möglichkeit ausgeschlossen. Die Firmenwertabschreibung ist auf inländische Beteiligungen beschränkt. Durch die Möglichkeit einer Firmenwertabschreibung werden Asset-Deal und Share-Deal steuerlich gleichgestellt. Es macht also keinen Unterschied mehr, eine Betriebsstätte zu erwerben.

ben, wo bereits jetzt eine Firmenwertabschreibung möglich war oder eben eine Beteiligung anzuschaffen, die bislang von der Firmenwertabschreibung ausgeschlossen war.

- Die Finanzierungskosten für Beteiligungserwerbe können in Hinkunft steuerlich abgezogen werden und dies nunmehr auch außerhalb der Gruppenbildung. Damit wird eine von der Wirtschaft seit langem erhobene Forderung erfüllt.
- Teilwertabschreibungen auf eine Beteiligung sind innerhalb der Gruppe steuerneutral, weil Verluste unmittelbar bei der Gruppenmutter berücksichtigt werden.

Außerhalb der Gruppe werden die bisherigen Regelungen beibehalten. Die Möglichkeit der Mehrfachverwertung von Verlusten (missbräuchlicher Kaskadeneffekt) soll jedoch in Hinkunft ausgeschlossen sein. Bislang wurden Gesellschafterzuschüsse der Großmuttergesellschaft zur Verlustabdeckung der Enkelgesellschaft auf jeder Ebene aktiviert und der aktivierte Wert wieder abgeschrieben. Die dadurch entstandene Mehrfachverwertung des Verlustes (je nach Anzahl der „Stockwerke“) wird durch das Aktivierungsverbot auf jeder Ebene und des Ausschlusses der Mehrfachabschreibungen bewerkstelligt.

Mit dem neuen Unternehmensgruppenkonzept wird die Niederlassung von Konzernen in Österreich gefördert und moderne Organisationsstrukturen in Konzernen (Profitcenter) steuerlich berücksichtigt. Das Ziel dieser Bundesregierung, bezüglich Standortattraktivität in die vordersten Ränge der EU aufzurücken, wird mit dem sehr attraktiven und modernen Modell der Gruppenbesteuerung, dem niedrigen Körperschaftsteuersatz und den sehr attraktiven Forschungsförderungen erreicht.

### **C. Versicherungstechnische Rückstellungen**

Bislang war bei der Bildung von Rückstellungen für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle ein Betrag von 14% des Zuführungsbetrages steuerlich nicht abzugsfähig. Diesem Prozentsatz lagen Annahmen zu Grunde, die nunmehr durch ausführliches Datenmaterial der Versicherungswirtschaft widerlegt wurden. Die Annahmen werden mit dem vorliegenden Gesetzentwurf den tatsächlichen Gegebenheiten angepasst, wodurch in Hinkunft nur noch 8% der Zuführung zur Rückstellung für noch nicht abgewickelte Versicherungsfälle steuerlich nicht abzugsfähig sind.

#### **Zum Mineralölsteuergesetz 1995:**

Für die Landwirtschaft benötigter Treibstoff (Diesel) soll ab 2005 von der Mineralölsteuer teilweise entlastet werden. Die Besteuerung von Betriebsmitteln innerhalb der EU erfolgt nicht einheitlich, da andere Mitgliedstaaten Steuerbegünstigungen für in der Landwirtschaft verwendetes Gasöl gewähren. Das Preisniveau für „Agrardiesel“ in anderen Mitgliedstaaten liegt bis zu 40 % unter dem Preisniveau in Österreich, wodurch den österreichischen Land- und Forstwirten Wettbewerbsnachteile erwachsen.

Eine Absenkung des „Agrardiesels“ soll dem entgegen wirken.

Es soll daher eine Senkung der Besteuerung von „Agrardiesel“ von 0,302 €/je Liter auf das Niveau von Heizöl extraleicht (0,098 €/je Liter ) vorgenommen werden. Die Absenkung erfolgt technisch durch Einführung einer Vergütung des Differenzbetrages unter Zugrundelegung des tatsächlichen Verbrauchs bzw. der bewirtschafteten Flächen.

Die Richtlinie 2003/96/EG des Rates vom 27. Oktober 2003 zur Restrukturierung der gemeinschaftlichen Rahmenvorschriften zur Besteuerung von Energieerzeugnissen und elektrischem Strom legt für Gasöl, der in der Land- und Forstwirtschaft eingesetzt wird, einen Mindeststeuersatz von 0,021 €/je Liter fest. Der durch die Vergütung tatsächlich erreichte Mindeststeuersatz in Österreich liegt mit 0,098 €/je Liter noch deutlich über dem gemeinschaftsrechtlich vorgesehenen Mindestsatz. Trotzdem stellen die vorgesehenen Maßnahmen für Agrardiesel eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 87 EGV dar und sind daher der Europäischen Kommission zu notifizieren.

#### **Zum Schaumweinsteuergesetz 1995 und Biersteuersteuergesetz 1995**

Im Regierungsübereinkommen ist vorgesehen, dass die Schaumweinsteuersätze auf Null reduziert werden sollen. Das Beförderungsverfahren für Schaumwein innerhalb der EU muss aus EU-rechtlichen Gründen beibehalten werden. Die diesbezüglichen Bestimmungen müssen daher weiter angewendet werden.

Mit der Absenkung der Schaumweinsteuer auf einen Nullsatz wird die Konkurrenz von steuerfreiem ausländischem Schaumwein und Prosecco zu österreichischem Schaumwein hergestellt und die Wettbewerbsfähigkeit von österreichischem Schaumwein erhöht.

Im Regierungsübereinkommen ist vorgesehen, dass der Biersteuersatz auf 2 €/je Hektoliter je Grad Plato gesenkt werden soll.

### **Zum Finanzstrafgesetz und Pauschalabgabegesetz**

Die substantielle Unternehmenssteuerreform wird mit einer verstärkten Bekämpfung des Steuerbetrugs verknüpft, um der steuerlichen Illegalität entgegenzuwirken. Dazu wird ein Bündel von Maßnahmen in Aussicht genommen, u.a.:

- Verschärfung des Finanzstrafrechts
- Aktion scharf bei den Prüfungshandlungen
- Ausweitung des „normalen“ Prüfungszeitraumes
- Verstärkung der personellen Ressourcen im Prüfungsbereich
- Strafbefreiende pauschale Steuernachzahlungsmöglichkeit

### **Finanzstrafgesetz im Speziellen**

Mit der Änderung des Finanzstrafgesetzes im Rahmen des Abgabenänderungsgesetzes 1998, BGBl. I Nr. 28/1999, wurden die Freiheitsstrafdrohungen für gerichtlich strafbare Finanzvergehen angehoben. Anlass waren das Übereinkommen über den Schutz der finanziellen Interessen der Europäischen Gemeinschaften, ABl C 316/48 vom 27.11.1995, der Vergleich mit den einschlägigen Strafdrohungen der Mitgliedsstaaten der Europäischen Union und auch der Vergleich mit innerstaatlichen Strafdrohungen für Vermögensdelikte. Die seither festzustellende weitere Zunahme der Fiskalkriminalität vor allem im Bereich der Umsatzsteuer – als Beispiel seien nur die sogenannten Karussellbetrügereien genannt – erfordern weitere Maßnahmen im Bereich der finanzstrafrechtlichen Sanktionen. Es musste nämlich, nicht zuletzt auf Grund von Äußerungen von Tätern, festgestellt werden, dass Betrügereien gegenüber der öffentlichen Hand im Verhältnis zu Betrügereien gegenüber Privatpersonen in einschlägigen Täterkreisen im Hinblick auf die weitaus geringeren Strafdrohungen bei Finanzvergehen bevorzugt werden. Solchen Privilegien im Bereich der Sanktionen muss entgegengetreten werden. Dabei soll für die größten Hinterziehungsfälle und Schmuggelfälle, nämlich solchen mit strafbestimmenden Wertbeträgen über 500.000 € und gewerbsmäßiger, bandenmäßiger oder bewaffneter Begehung die Freiheitsstrafdrohung von 3 auf 5 Jahre angehoben werden und zugleich in Anlehnung an die Strafdrohung für gewerbsmäßigen Betrug eine Untergrenze von 6 Monaten eingeführt werden. Eine ähnliche Regelung wurde im Jahr 2002 in Deutschland in Form der gewerbsmäßigen oder bandenmäßigen Steuerhinterziehung geschaffen, wobei dort die Strafdrohung von einem Jahr bis zu 10 Jahren reicht. Ergänzend dazu sollen im Bereich der Geldstrafdrohungen Mindestgeldstrafen vorgesehen werden, um den Tätern die strafrechtlichen Konsequenzen steuerlichen Fehlverhaltens deutlicher vor Augen zu führen.

### **Pauschalabgabegesetz im Speziellen**

Die Betrugsbekämpfung geht einher mit der Chance für alle Steuerunehrlichen, in die Steuerehrlichkeit zurückzukehren. Es soll daher die Möglichkeit einer strafbefreienden pauschalen Steuernachzahlungsmöglichkeit für das Jahr 2001 und die Vorjahre geben.

Die pauschale Steuernachzahlung erfolgt unter Einschaltung der Banken. Jeder, der die pauschale Steuernachzahlung in Anspruch nehmen möchte, zahlt 40% der nicht entrichteten (hinterzogenen) Abgabe auf ein Sammelkonto bei der Bank ein. Die Bank überweist den bei ihr eingelangten Gesamtbetrag an die Finanzverwaltung. Das Bankgeheimnis schützt davor, dass die Finanzverwaltung den Namen des Einzahlers kennt. Gegenüber dem Finanzamt ist der Einzahler daher vollkommen anonym und geschützt.

Kommt es später (in der Regel durch eine steuerliche Betriebsprüfung) zu Steuernachforderungen, so wird bei vorhergehender Entrichtung der pauschalen Abgabe der Nachforderungsbetrag in Höhe des der Pauschalabgabe zugrundeliegenden Steuerbetrages gelöscht. Im Ausmaß des der Pauschalabgabe zugrundeliegenden Steuerbetrages tritt auch eine strafbefreiende Wirkung ein.



## Erläuterungen

### Besonderer Teil

#### Artikel I

#### Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988

##### Zu Z 1 (§ 2 Abs. 2c):

Es soll klargestellt werden, dass im Hinblick auf die Judikatur des VwGH v. 25.9.2001, Zl. 99/14/0217, zu DBA mit Befreiungsmethode bei ausländischen Betriebsstättenverlusten der Grundausrichtung der höchstgerichtlichen Judikatur gefolgt wird. Somit sind ausländische Betriebsstättenverluste im Verlustentstehungsjahr mit inländischen positiven Einkünften auszugleichen. Allerdings soll in jenem Folgejahr, in dem es zur Verwertung dieses Verlustes im Ausland kommt, eine Nachversteuerung in Österreich erfolgen. Damit wird eine Doppelverlustverwertung ausgeschlossen. Die Nachversteuerung soll in jenem Maße eintreten, in dem der sodann im Ausland verwertete oder verwertbar gewordene Verlust zuvor in Österreich die Besteuerungsgrundlage vermindert hat.

Beispiel: DBA mit Befreiungsmethode

Jahr 01:

inländisches Betriebsergebnis	100
ausländisches Betriebsergebnis	- 80
Welteinkommen	20
in Österreich angesetzt	20

Jahr 02 – Variante 1: Volle Verwertung des Verlustes aus 01 durch Verlustabzug

inländisches Betriebsergebnis	100
ausländisches Betriebsergebnis (vor Verlustabzug)	100
Welteinkommen	200
in Österreich angesetzt	180

Auf den in Österreich angesetzten Betrag von 180 ist im Rahmen des Progressionsvorbehaltes der aus 200 ermittelte Durchschnittssteuersatz anzuwenden.

Jahr 02 – Variante 2: Teilweise Verwertung des Verlustes aus 01 durch Verlustabzug

inländisches Betriebsergebnis	100
ausländisches Betriebsergebnis (vor Verlustabzug)	30
Welteinkommen	130
in Österreich angesetzt	130

Aus 01 verbleibt noch ein Nachsteuerungsbetrag von 50, der ab den Jahren 03 nach zu versteuern sein kann.

Jahr 02 – Variante 3: Keine Verwertung des Verlustes aus 01 durch Verlustabzug trotz positiver Auslandseinkünfte zulässig.

inländisches Betriebsergebnis	100
ausländisches Betriebsergebnis (ohne Verlustabzug)	90
Welteinkommen	190
in Österreich angesetzt	100

Auf den in Österreich angesetzten Betrag von 100 ist im Rahmen des Progressionsvorbehaltes der aus 190 ermittelte Durchschnittssteuersatz anzuwenden. Aus 01 verbleibt noch ein Nachsteuerungsbetrag von 80, der ab den Jahren 03 nach zu versteuern sein kann.

Ist die Auslandsverlustverwertung antragsabhängig, soll die Nachversteuerung auch dann eintreten, wenn der Steuerpflichtige die Antragstellung unterlässt.

Ausländische Verluste sind alle, die bei einer Einkunftserzielung anfallen, deren Quelle im Ausland gelegen ist. Sollte der ausländische Verlust in einem Besteuerungszeitraum anfallen, in dem er nicht oder nicht vollständig mit positiven inländischen Einkünften ausgeglichen werden kann, steht für den ausländischen Verlust insoweit ein inländischer Verlustvortrag zu.

Die gesetzliche Formulierung stellt nicht darauf ab, dass der Abgabepflichtige selbst die Auslandsverlustverwertung veranlasst. Wird daher beispielsweise die verlusterzeugende Auslandsbetriebstätte unter Übernahme des Verlustvortragsrechtes steuerneutral in eine ausländische Kapitalgesellschaft umgegründet

und ist es nun diese Kapitalgesellschaft, die die in Österreich bereits berücksichtigten Verluste zum zweiten Mal - diesmal im Ausland - einer Verlustberücksichtigung zuführt, dann sollen ebenfalls die seinerzeit als Verluste angesetzten Beträge nunmehr dem Gesamtbetrag der Einkünfte zugerechnet werden. Die Zurechnung erfolgt dabei bei jenem Steuerpflichtigen, bei dem die Verluste seinerzeit einkommensmindernd angesetzt worden sind, oder bei seinem Gesamtrechtsnachfolger (bzw. „Umgründungsnachfolger“). Im Zeitpunkt der Veräußerung einer umgründungsbezogenen ausländischen bzw. inländischen Beteiligung hat jedenfalls eine Nachversteuerung zu erfolgen.

Da der ausländische Verlust für Zwecke der Einkommensbesteuerung in Österreich nach innerstaatlichem Einkommensteuerrecht zu ermitteln ist, können die innerstaatlich ermittelten Verluste vom Ergebnis im Quellenstaat abweichen. Ergibt sich im Quellenstaat ein niedrigerer Verlust als nach innerstaatlichem Recht, ist dies für die Nachversteuerung in Österreich von Bedeutung. Denn in Österreich darf nicht mehr nachversteuert werden, als der Quellenstaat an Verlustvortrag zulässt; hinsichtlich der Differenz ist keine Doppelverlustverwertung gegeben.

Entsprechend der vom VwGH entwickelten Konzeption erfolgt die „Nachversteuerung“ durch Zurechnung des Verlustes zur Bemessungsgrundlage; insoweit entfällt eine Berücksichtigung ausländischer Gewinne im Rahmen eines Progressionsvorbehalts.

#### **Zu Z 2 und Z 3 (§ 3 Abs. 1 Z 29, § 6 Z 15):**

Mit den Ergänzungen in den beiden Vorschriften wird eine systematische Glättung erreicht:

Gegenstand einer Steuerbefreiung aus Anlass einer Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln nach dem Kapitalberichtigungsgesetz BGBl 1967/171 kann nur die Umwandlung von handelsrechtlichen Bilanzgewinnen und Gewinnrücklagen der kapitalberichtigenden Gesellschaft sein, während Kapitalrücklagen, die aus Gesellschaftereinlagen stammen, nicht zu steuerhängigen Gewinnen, sondern zu Einlagenrückzahlungen im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988 führen.

Die Kapitalberichtigung wird ertragsteuerlich als Doppelmaßnahme gesehen, nämlich als Ausschüttung der der Kapitalberichtigung unterworfenen Gewinne in Verbindung mit einer Wiedereinlage der ausgeschütteten Beträge durch die Gesellschafter. Zur Vermeidung dieser Wirkung sieht § 3 Z 29 EStG 1988 eine Befreiung natürlicher Personen als Anteilsinhaber von der Empfängerbesteuerung (Endbesteuerung) vor. Zur Vermeidung von Steuergestaltungen ist diese Befreiung einerseits mit einer Bewertungsvorschrift in § 6 Z 15 EStG 1988 dahingehend verbunden, dass sich der Betrag der Anschaffungskosten der Anteile vor der Kapitalberichtigung durch die Kapitalberichtigung nicht ändert, sondern durch Abstockung der Altanteile und Zurechnung des Abstockungsbetrages zu den neuen Anteilen (Freianteile oder Gratisaktien) nur aufgeteilt wird. Andererseits wird nach § 32 Z 3 EStG 1988 eine zehnjährige Steuerhängigkeit der kapitalberichtigten Gewinne dahingehend angeordnet, dass jede ordentliche Kapitalherabsetzung mit Rückzahlung steuerlich als Ausschüttung mit Endbesteuerungswirkung gewertet wird.

Besteht die kapitalberichtigende Gesellschaft weiter und findet keine Kapitalherabsetzung mit Rückzahlungen statt, wandelt sich nach Ablauf der Zehnjahresfrist das durch die Kapitalberichtigung erhöhte Grund- oder Stammkapital in „echtes“ Kapital. Die nach der oben beschriebenen Doppelmaßnahme vorliegende Wiedereinlage der ausgeschütteten Beträge durch die Gesellschafter muss daher nunmehr auch steuerlich als Einlage gewertet werden und erhöht den Einlagenstand im Sinne des § 4 Abs. 12 EStG 1988. Mit der vorgesehenen Ergänzung des § 6 Z 15 EStG 1988 soll sichergestellt werden, dass dieser nach zehn Jahren wirksam werdende Einlagentatbestand in diesem Jahr beim Anteilsinhaber auch zu einer Erhöhung der steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten um den auf ihn entfallenden Betrag der Kapitalberichtigung führt. Eine nachfolgende ordentliche Kapitalherabsetzung oder Anteilsveräußerung führt in diesem Umfang damit zu keiner Überschussbesteuerung.

#### **Zu Z 4 und Z 21 (§ 12, § 124b Z 94):**

Die Möglichkeit der Übertragung stiller Reserven (Bildung von Übertragungsrücklagen) soll auf natürliche Personen beschränkt werden. Diese Einschränkung steht im Zusammenhang mit der Herabsetzung des allgemeinen Körperschaftsteuersatzes von 34% auf 25%.

Verfassungsrechtlich erscheint der Ausschluss von Körperschaften vom Instrument des § 12 EStG 1988 unbedenklich, weil die Herabsetzung des Körperschaftsteuersatzes zu einer vergleichsweise wesentlich geringeren Steuerbelastung für Körperschaften führt, die den Ausschluss von Investitionsbegünstigungen als systemkonsequent erscheinen lässt. Überdies besteht nur bei einem progressiven Steuertarif ein besonderer Bedarf nach einer allfälligen Gewinnglättung durch die Inanspruchnahme des § 12 EStG 1988.

Sind im Rahmen einer Mitunternehmerschaft sowohl natürliche Personen als auch Körperschaften beteiligt (insbesondere GmbH & CoKG), kann von § 12 EStG 1988 insoweit Gebrauch gemacht werden, als das ausscheidende Wirtschaftsgut natürlichen Personen zu zurechnen war.

Entsprechend der Einschränkung auf natürliche Personen sieht Abs. 10 eine Nachversteuerung im Fall einer Einbringung des Betriebes nach Art III UmgrStG vor. Eine Auflösung der Rücklagen ist grundsätzlich auch im Fall eines Zusammenschlusses nach Art. IV UmgrStG mit einer Körperschaft vorgesehen, es sei denn, die Rücklagen sind weiterhin ausschließlich natürlichen Personen zu zurechnen (zB die Rücklage wird nur von natürlichen Personen im Sonderbetriebsvermögen weitergeführt; Zusammenschluss zu einer GmbH & CoKG, bei der die GmbH am Vermögen nicht beteiligt ist).

§ 12 EStG 1988 wurde überdies von überholten Übergangsregelungen befreit.

Die Neufassung des § 12 EStG 1988 tritt stichtagsbezogen für stille Reserven ein, die nach dem 31. Dezember 2004 aufgedeckt werden. Dies bedeutet, dass bis dahin aufgedeckte Reserven grundsätzlich auch bei Körperschaften weiterhin übertragbar bleiben. Weiters entfällt hinsichtlich von Rücklagen aus bis zum 31. Dezember 2004 aufgedeckten stillen Reserven auch eine Auflösungsverpflichtung nach Abs. 10 aufgrund eines umgründungsbedingten Übergangs auf eine Körperschaft.

**Zu Z 5, Z 5a, Z 6 und Z 21 (§ 16 Abs. 1 Z 6, § 124b Z 95):**

Der Entfall des Verweises auf § 57 Abs. 3 EStG 1988 stellt eine redaktionelle Bereinigung dar.

Die Pendlerpauschalien sollen um ca. 15% angehoben werden, um die gestiegenen Kosten für Fahrten Wohnung-Arbeitsstätte abzudecken. Diese Regelung gilt bereits ab 2004.

Für Lohnzahlungszeiträume ab Juli 2004 sollen die erhöhten Pendlerpauschalien bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt werden können, für die Lohnzahlungszeiträume Jänner bis Juni 2004 soll dem Arbeitgeber eine Aufrollung nach § 77 Abs. 3 EStG 1988 im Lohnzahlungszeitraum November 2004 ermöglicht werden. Im Rahmen der (Arbeitnehmer)Veranlagung für 2004 können jedenfalls die erhöhten Beträge für das gesamte Jahr 2004 beansprucht werden.

**Zu Z 7 (§ 18 Abs. 1 Z 5):**

Der Höchstbetrag für den Sonderausgabenabzug für Beiträge an Kirchen und gesetzlich anerkannte Religionsgesellschaften soll ab 2005 von 75 € auf 100 € angehoben werden.

**Zu Z 8 bis Z 13, Z 14, Z 21 und Z 22 (§ 33, § 40, § 129 Abs. 1):**

Kernstück der Steuerreform 2005 im Bereich der Lohn- und Einkommensteuer ist die Einführung eines Durchschnittssatztarifes und eine damit verbundene Steuerentlastung in Höhe von insgesamt 1,1 Mrd. € nachdem bereits mit 2004 eine deutliche Anhebung der Steuerfreigrenze vorgenommen worden ist und darüber liegende geringe Einkommen steuerlich entlastet worden sind. Die vorgeschlagenen Tarifmaßnahmen bewirken, dass im Jahr 2005, ohne Berücksichtigung von Alleinverdiener- oder Alleinerzieherabsetzbeträgen,

- bei Arbeitnehmern ein Jahresbruttoeinkommen von ca. 15.770 € steuerfrei sein wird (2004 sind 14.500 € Jahresbruttoeinkommen steuerfrei),
- bei Pensionisten ein Jahresbruttoeinkommen von 13.500 € steuerfrei sein wird (2004 sind 12.500 € Jahresbruttoeinkommen steuerfrei),
- bei Selbständigen ein Jahreseinkommen von 10.000 € steuerfrei sein wird (2004 sind 8.888 € Jahreseinkommen steuerfrei).

Jährliche Steuerfreigrenze	2004	2005
Arbeitnehmer Bruttobezug inkl. 13./14. Monatsbezug	14.500	15.770
Einkommen Arbeitnehmer (Steuerbemessungsgrundlage laufende Bezüge nach Abzug der SV-Beiträge)	10.000	10.900
(ASVG)Pensionist Bruttobezug inkl. 13./14. Monatsbezug	12.500	13.500
Einkommen Pensionsbezieher (Steuerbemessungsgrundlage laufende Bezüge nach Abzug der SV-Beiträge)	10.143	11.043
Einkommen Selbständiger	8.888	10.000

Dies bedeutet, dass von 5,9 Mio. Erwerbstätigen 2,55 Mio. ab 2005 keine Lohn- und Einkommensteuer zahlen, das sind um 150.000 Personen mehr als 2004.

Das Tarifstufensystem in § 33 Abs. 1 EStG 1988 wird ab 2005 durch ein einfaches Durchschnittssteuersatzsystem ersetzt, das eine für jeden Steuerbürger nachvollziehbare und einfache Steuerberechnung anhand des Jahreseinkommens ermöglicht. Ein besonderer Vorteil besteht darin, dass die - allerdings bereits ab 2004 durch eine einheitliche Einschleifung wesentlich vereinfachte - Ermittlung des allgemeinen Absetzbetrages völlig entfällt, weil dieser in den Tarif bereits eingearbeitet ist. Aus diesem Grund wird § 33 Abs. 3 EStG 1988 ersatzlos aufgehoben. Bereits nach Abs. 1 sind ab 2005 Jahreseinkommen bis 10.000 € (bisher 3.640 €) generell lohn- und einkommensteuerfrei. Je nach Anspruch auf weitere Absetzbeträge erhöht sich das steuerfreie Basiseinkommen.

Die auf Grund des Integrierens des allgemeinen Steuerabsetzbetrages in den neuen Tarif darüber hinaus individuell zustehenden Absetzbeträge sollen 2005 der Höhe nach grundsätzlich unverändert bleiben (siehe aber unten zu den bereits ab 2004 neu eingeführten Kinderzuschlägen zum Alleinverdiener- und zum Alleinerzieherabsetzbetrag) und zur Vermeidung von verweistechischen Änderungen auch an den bisherigen Gesetzesstellen geregelt bleiben.

Eine geringfügige Änderung in § 33 Abs. 2 EStG 1988 betrifft die Begrenzung der spezifischen Arbeitnehmerabsetzbeträge bei Vorliegen bloß geringfügiger anspruchsbegründender Einkünfte (zB kurzfristige geringfügige Beschäftigung). An die Stelle der bisherigen Begrenzung der Absetzbeträge mit 22% der zum laufenden Tarif lohnsteuerpflichtigen Einkünfte soll entsprechend der neuen Tarifstruktur eine flexible Obergrenze in Höhe der auf diese lohnsteuerpflichtigen Einkünfte entfallenden Einkommensteuer treten.

Dabei ist allerdings ausdrücklich sichergestellt, dass für die Gutschrift von 10% der Sozialversicherungs- und ähnlicher Beiträge iSd Abs. 8 bis 110 € jährlich weiterhin nur eine abstrakte Lohnsteuerpflicht erforderlich ist.

Im Sinne der bisherigen Verwaltungspraxis soll gleichzeitig klargestellt werden, dass die Einschränkung auch für den Grenzgängerabsetzbetrag gilt.

Beim Alleinverdienerabsetzbetrag (§ 33 Abs. 4 Z 1 EStG 1988) treten für Alleinverdiener ohne Kinder keine Änderungen ein. Das maßgebliche Grenzeinkommen des Ehepartners beträgt weiterhin unverändert 2.200 € der Absetzbetrag selbst 364 € jährlich.

Für Alleinverdiener mit Kindern (§ 106 Abs. 1 EStG 1988) und für Alleinerzieher wird hingegen bereits ab 2004 ein neuer Kinderzuschlag geschaffen. Dieser beträgt

- 130 € für das erste Kind
- 175 € für das zweite Kind
- 220 € für das dritte und jedes weitere Kind und erhöht insoweit den Absetzbetrag.

Dadurch beträgt beispielsweise für eine Alleinerzieherin mit drei Kindern der Alleinerzieherabsetzbetrag statt 364 € bis 2003 insgesamt 889 € ab 2004. Die Steuerentlastung erhöht sich somit um 525 € jährlich. Im Fall geringer Einkünfte der Alleinerzieherin ist der gesamte Betrag nach § 33 Abs. 8 EStG 1988 gutschriftsfähig (Negativsteuererhöhung).

Für Alleinverdiener mit Kind(ern) soll ab 2004 auch die Zuverdienstgrenze für den (Ehe-)Partner von 4.400 € auf 6.000 € angehoben werden.

Für Lohnzahlungszeiträume ab Juli 2004 sollen die Kinderzuschläge zum Alleinverdiener/Alleinerzieherabsetzbetrag bereits bei der laufenden Lohnverrechnung berücksichtigt werden können. Dem Arbeitgeber soll im Kalendermonat November 2004 mit der Wirkung der Berücksichtigung der geänderten Absetzbeträge eine Aufrollung nach § 77 Abs. 3 EStG 1988 ermöglicht werden. Dadurch werden auch zusätzliche Angaben zu den Kindern (§ 106 Abs. 1 EStG 1988) in der gegenüber dem Arbeitgeber abgegebenen Erklärung erforderlich.

Im Rahmen der (Arbeitnehmer)Veranlagung für 2004 oder im Erstattungsverfahren nach § 40 EStG 1988 können jedenfalls die erhöhten Beträge für das gesamte Jahr 2004 beansprucht werden.

Die nur für 1999 geltende Regelung des § 33 Abs. 4 Z 3 lit. c EStG 1988 ist überholt und entfällt.

In § 33 Abs. 6 EStG 1988 sollen die Einschleifgrenzen des Pensionistenabsetzbetrages ab 2005 an die neue Tarifstruktur angepasst und verbreitert werden. Dies verhindert ein vorübergehendes Ansteigen und Wiederabsinken des Grenzsteuersatzes im bisherigen Einkommensbereich. Da beide Einschleifgrenzen (die obere Grenze sogar deutlich um 3.200 € jährlich) ansteigen, wirkt sich diese Maßnahme für Pensionisten ab 2005 in jedem Fall günstig aus.

In den §§ 33 Abs. 8 und 40 EStG 1988 sind die bisher fixen Erstattungsbeträge von 364 € jährlich für Alleinerzieher und Alleinverdiener mit Kind(ern) entfallen und ergeben sich nunmehr in Verbindung mit § 33 Abs. 4 Z 1 und 2 EStG 1988 automatisch nach der Anzahl der Kinder.

#### **Zu Z 15, Z 19 und Z 21 (§ 41 Abs. 4, § 67 Abs. 1, § 77 Abs. 4, § 124b Z 102):**

Die Freigrenze für sonstige Bezüge (13. und 14. Monatsbezug) soll für 2004 auf 1.950 € und ab 2005 auf 2.000 € angehoben werden. Durch diese Anpassung wird verhindert, dass bei sonstigen Bezügen von Pensionisten fixe Lohnsteuer anfallen kann, obwohl die laufenden Bezüge noch unter der Besteuerungsgrenze liegen.

**Zu Z 16 und Z 17 (§ 42 Abs. 1 Z 3 und Abs. 2):**

Aus dem neuen Tarif und dem damit verbundenen Anstieg der Steuerfreigrenzen ergeben sich höhere Einkommensgrenzen für die Steuererklärungspflicht.

**Zu Z 18 (§ 66 Abs. 1 und § 70 Abs. 2 Z 1):**

Es entfallen die Verweise auf den allgemeinen Absetzbetrag, weil dieser bereits in den Tarif eingearbeitet ist.

**Zu Z 20 (§ 84):**

Durch die Verpflichtung einer Lohnzettelabgabe zum Stichtag der Konkurseröffnung sollen zeitnah gesicherte Daten für die Prüfung aller lohnabhängigen Daten sowie für die Ermittlung und Prüfung der Ansprüche von Arbeitnehmern an den Insolvenzausfallgeldfonds bereitgestellt werden. Derzeit kommt es in vielen Fällen vor, dass in den ausgestellten Lohnzetteln, die nach der derzeitigen Rechtslage auch die Lohnzahlungen nach der Konkurseröffnung umfassen, Fehler enthalten sind, die erst zu einem späteren Zeitpunkt nach mühsamer Ermittlungstätigkeit aufgedeckt werden können (zB. bei der Arbeitnehmerveranlagung oder einer späteren Prüfung lohnabhängiger Abgaben).

Die Ausstellung des Lohnzettels zum Stichtag der Konkurseröffnung soll überdies eine möglichst genaue Anmeldung der Abgabennachforderung im Konkursverfahren gewährleisten – eine solche ist zwar nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes nicht erforderlich, dient aber jedenfalls der Rechtsicherheit aller am Verfahren Beteiligten.

Durch die Übermittlung des Lohnzettels an die Arbeitnehmer, den Insolvenzausfallgeldfonds, den zuständigen Krankenversicherungsträger und die Finanzverwaltung kann neben einer effizienten Prüfung ein erheblicher Synergieeffekt hinsichtlich der Bereitstellung der für alle Beteiligten erforderlichen Daten erreicht werden, die zu einer Verkürzung aller Verfahren führt.

## **Artikel II**

### **Änderung des Körperschaftsteuergesetzes 1988**

**Zu Z 1 (§ 5 Z 11):**

Die Befreiung von der unbeschränkten Steuerpflicht für Privatstiftungen stellt eine Überbestimmung dar. Die persönliche Befreiung für begünstigte Zwecke verfolgende Privatstiftungen ist in § 5 Z 6 KStG 1988 geregelt, die Befreiungen für eigennützige Privatstiftungen in § 13 KStG 1988. Die Überbestimmung des § 5 Z 11 KStG 1988 soll als inhaltsleer entfallen.

**Zu Z 2 (§ 7 Abs. 2):**

Durch diese Änderung wird der im Einkommensteuergesetz 1988 neu geregelte Tatbestand über die Berücksichtigung ausländischer Verluste in das Körperschaftsteuergesetz 1988 aufgenommen.

**Zu Z 2 (§ 7 Abs. 3):**

Mit der Ergänzung in Abs. 3 soll die Gleichstellung von inländischen und vergleichbaren ausländischen Körperschaften mit inländischer Geschäftsleitung erreicht werden.

**Zu Z 3 (§ 8 Abs. 3 Z 3):**

Der Ersatz der Organschaftsbestimmungen des § 9 KStG 1988 durch die neue Gruppenbesteuerung soll zu keiner Änderung bei der steuerlichen Behandlung der Dividendengarantie führen. Ungeachtet ihrer künftigen steuerlichen Unwirksamkeit ist eine Gewinngemeinschaft zivilrechtlich auch in Zukunft möglich. Sie schließt einen Minderheitsgesellschafter der Untergesellschaft aber von Ausschüttungen aus, sodass es weiterhin einer Regelung über die steuerliche Behandlung einer „Ersatzdividende“ bedarf.

**Zu Z 4 (§ 9):**

Das Ersetzen der bisherigen Vollorganschaft durch ein Gruppenbesteuerungssystem soll den Entwicklungen im Gesellschafts- bzw. Konzernrecht Rechnung tragen und Prinzipien ablösen, die aus dem Beginn des vorigen Jahrhunderts stammen. Kerngedanke ist, dass das Zusammenfassen der steuerlichen Ergebnisse verbundener Körperschaften bei einer Oberkörperschaft ohne Verschmelzungen und ohne die Hemmnisse des Erfordernisses einer wirtschaftlichen und organisatorischen Unter-/Überordnung dieser Körperschaften ermöglicht werden soll. Zudem soll sie auch grenzüberschreitend wirksam werden. Der bisher erforderliche Ergebnisabführungsvertrag soll entfallen und durch einen von allen in einer Unternehmensgruppe zusammengefassten Körperschaften abgeschlossenen Gruppenvertrag ersetzt werden. Dieser wird der Abgabenbehörde übermittelt, die das Vorliegen der Voraussetzungen für die Annahme einer Unternehmensgruppe bescheidmässig bestätigt.

### **Zu Abs. 1:**

Die steuerliche Behandlung einer Unternehmensgruppe stellt wie die bisherige Vollorganschaft eine Ausnahme von der in § 7 KStG 1988 angeordneten Individualbesteuerung jeder Körperschaft dar. Die in der Unternehmensgruppe vereinigten Mitgliedskörperschaften bleiben subjektiv steuerpflichtig. Sie sind aber objektiv, abgesehen von der Mindestkörperschaftsteuerpflicht, nicht steuerpflichtig. Letztlich führt die Summierung oder Saldierung der steuerlichen Ergebnisse bei der an der Spitze der Gruppe stehenden Körperschaft – in Anlehnung an das Organschaftsrecht Gruppenträger genannt – zur Besteuerung im Wege der Veranlagung nach den allgemeinen Grundsätzen des Körperschaftsteuerrechts. Das Konzept der Gruppenbesteuerung geht dem Grunde nach wie bei der Organschaft jeweils von einer Ergebnisvereinigung zweier unmittelbar verbundener Körperschaften aus, die in vertikaler Hinsicht weitere Ergebnisvereinigungen zum nächsthöheren Körperschaftsverbund unter Mitnahme der in der unteren Verbindung gewonnenen Ergebnisse einschließen, bis die Ergebnisse beim Gruppenträger vereinigt werden. Neben einer vertikalen Verknüpfung mehrerer verbundener Körperschaften ist auch eine Mehrheit von horizontalen Verbindungen dahingehend möglich, dass ein Gruppenträger oder ein Gruppenmitglied mit mehreren verbundenen Tochterkörperschaften eine Ergebnisvereinigung anstrebt.

Es bleibt den verbundenen Körperschaften überlassen, ob und inwieweit sie sich zu einer Unternehmensgruppe vereinigen. Da die Ergebnisvereinigung stets über die unmittelbare finanzielle Verbindung hergestellt wird, schließt die Nichtteilnahme einer Beteiligungskörperschaft als Mitglied einer Gruppe die an ihr beteiligten dem Grunde nach aber gruppenfähigen Körperschaften von dieser Gruppe aus. Nicht ausgeschlossen ist in diesem Fall die Bildung einer Unternehmensgruppe der „verzichtenden“ Körperschaft als Gruppenträger der mit ihr verbundenen Beteiligungskörperschaften.

### **Beispiel:**

*Die Kapitalgesellschaften 1 bis 4 sind jeweils 100% verbunden. Es ist von der Kapitalgesellschaft 1 aus gesehen eine Gruppenbildung a) aller 4 Gesellschaften, b) von 1 bis 3 oder c) von 1 und 2 möglich. Im Falle c) kann die Kapitalgesellschaft 3 mit ihrer Tochtergesellschaft 4 eine zweite Gruppe bilden. Verzichtet die Kapitalgesellschaft 1 auf die Gruppenbildung, kann die Kapitalgesellschaft 2 eine Gruppe a) 2 bis 4 oder b) 2 und 3 bilden. Verzichtet die Kapitalgesellschaft 2 auf eine Gruppenbildung, kann die Kapitalgesellschaft 3 mit ihrer Tochtergesellschaft 4 eine Gruppe bilden.*

Da die Gruppenbesteuerung nur eine Ergebniszurechnung beinhaltet, bleiben die handelsrechtlichen Ergebnisse der Mitglieder der Unternehmensgruppe, abgesehen vom Steuerausgleich, davon unberührt. Es sind damit in einer Unternehmensgruppe sowohl offene Ausschüttungen an die beteiligten Gruppenmitglieder und die sonstigen Gesellschafter möglich wie auch Gesellschaftereinlagen.

### **Zu Abs. 2:**

Der Begriff der Gruppenmitglieder bezieht sich auf alle Körperschaften, die in einer Unternehmensgruppe vereinigt sind. Im Hinblick auf die mögliche vertikale Struktur verbundener Körperschaften ist der Begriff des Gruppenmitglieds doppelsinnig: Zum einen liegt ein Gruppenmitglied in seiner Eigenschaft als „Tochterkörperschaft“ vor, die nach § 9 KStG 1988 eine Beteiligungskörperschaft ist, zum anderen ist ein Gruppenmitglied in seiner Stellung als „Mutterkörperschaft“ zu sehen, die nach § 9 KStG 1988 eine beteiligte Körperschaft ist. Ein inländisches Gruppenmitglied kann somit beteiligte Körperschaft einer Beteiligungskörperschaft sein.

Körperschaften, die als Gruppenmitglieder in Betracht kommen, sind nach Abs. 2 wie bisher unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften und Genossenschaften.

Die Qualifikation der genannten Steuerpflichtigen als operative oder vermögensverwaltende Körperschaften ist für die Mitgliedseigenschaft, abgesehen von der Frage einer Zulässigkeit einer Firmenwertabschreibung (Abs. 7), ohne Bedeutung.

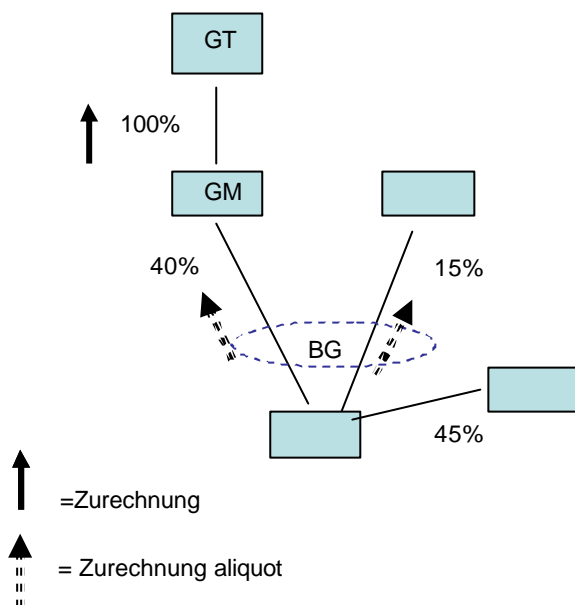
Sollte eine der vorgenannten Körperschaften als Gruppenmitglied gleichzeitig mit anderen Körperschaften eine Beteiligungsgemeinschaft bilden, um

- als unmittelbar nicht ausreichend Beteiligte eine entsprechende Beteiligung (Abs. 4) an einer weiteren Beteiligungskörperschaft zu erlangen oder
- als ausreichend an einer weiteren Beteiligungskörperschaft Beteiligte weiteren nicht (unbedingt) in dieser Unternehmensgruppe befindlichen Körperschaften die Teilnahme am Ergebnis der Beteiligungskörperschaft zu ermöglichen,

soll dies die vertikale Verknüpfung dieses Gruppenmitglieds nicht ausschließen.

**Beispiel:**

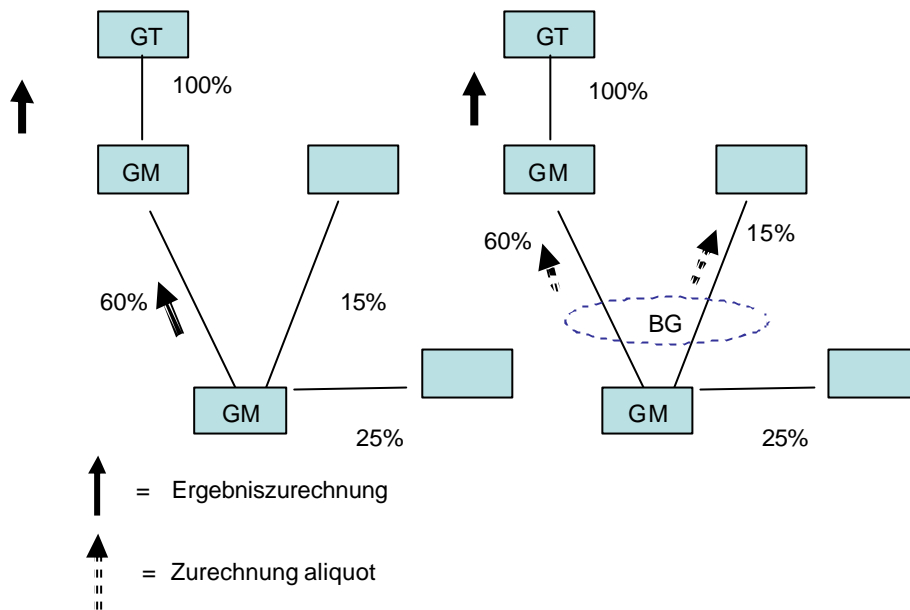
Ein Gruppenträger ist zu 100% an einer Beteiligungskörperschaft beteiligt, die ihrerseits als beteiligte Körperschaft 40% der Anteile an einer weiteren Beteiligungskörperschaft besitzt, aber mit einer gruppenfremden Körperschaft, die zu 15% an dieser Beteiligungskörperschaft beteiligt ist, mittels einer Beteiligungsgemeinschaft die 50%-Schwelle übersteigt. Ohne Beteiligungsgemeinschaft ist eine Gruppenbildung ausgeschlossen. Mittels der Beteiligungsgemeinschaft ist eine quotenmäßige Ergebniszurechnung an die beiden Gemeinschaftspartner im Verhältnis der Anteile von 40% : 15% und damit mit 72,73 : 27,27 ermöglicht. Die zu 45% an der Beteiligungskörperschaft beteiligte Körperschaft nimmt, aus welchen Gründen auch immer, nicht an der Beteiligungsgemeinschaft teil. Sie partizipiert daher auch nicht am Ergebnis der Beteiligungskörperschaft.



**Beispiel:**

Der Gruppenträger ist zu 100% an einer Beteiligungskörperschaft beteiligt, die ihrerseits als beteiligte Körperschaft 60% der Anteile einer weiteren Beteiligungskörperschaft besitzt. Die Gruppenbildung des Gruppenträgers mit der beteiligten Körperschaft und der Beteiligungskörperschaft ist möglich. Es erfolgt eine Ergebniszurechnung im vollen Umfang an die beteiligte Körperschaft und an den Gruppenträger.

Ist die beteiligte Körperschaft mittels einer Beteiligungsgemeinschaft mit einer gruppenfremden Körperschaft, die ihrerseits zu 15% an der Beteiligungskörperschaft beteiligt ist, verbunden, ändert dies nichts an der erwähnten Unternehmensgruppe, das Ergebnis der Beteiligungskörperschaft ist aber auf die beiden Partner der Beteiligungsgemeinschaft im Verhältnis der Anteile an der Beteiligungskörperschaft von 60% und 15%, somit mit 80 : 20, zuzurechnen. Die zu 25% an der Beteiligungskörperschaft beteiligte Körperschaft nimmt aus welchen Gründen auch immer nicht an der Beteiligungsgemeinschaft teil. Sie partizipiert daher auch nicht am Ergebnis der Beteiligungskörperschaft.

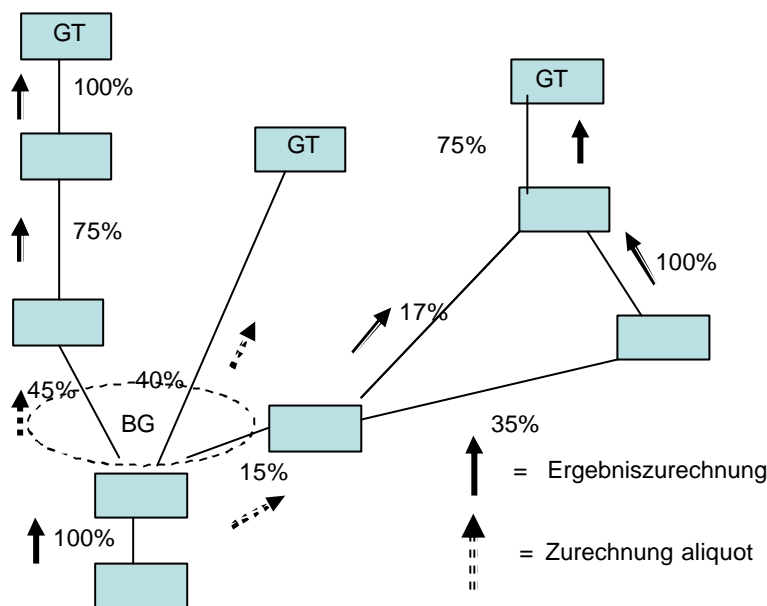


Liegt eine ausreichende Beteiligung vor und soll die Beteiligungsgemeinschaft nur weitere Körperschaften in die aliquote Ergebnisübernahme der Beteiligungskörperschaft einbinden, ist für die mitbeteiligten Körperschaften an sich die Eigenschaft eines Gruppenträgers gegeben, da sie der Gruppe des Hauptbeteiligten nicht angehören. Es ist allerdings nicht ausgeschlossen, dass die mitbeteiligte Körperschaft Gruppenmitglied einer anderen Beteiligungsgemeinschaft ist.

**Beispiel:**

Die in einer Beteiligungsgemeinschaft zusammengefassten Beteiligungen an einer Beteiligungskörperschaft betragen 45%, 40% und 15%. Die hauptbeteiligte Körperschaft ist Gruppenmitglied. Die mit 40% beteiligte Körperschaft könnte außerhalb der Beteiligungsgemeinschaft keine Gruppe bilden. Mittels der Beteiligungsgemeinschaft erlangt sie aber die Eigenschaft eines Gruppenträgers. Die mit 15% beteiligte Körperschaft kann ebenfalls nur mit Hilfe der Beteiligungsgemeinschaft eine Gruppe bilden, sie ist allerdings gleichzeitig Mitglied einer eigenen Beteiligungsgemeinschaft, die im Wege der mittelbaren Beteiligung der beteiligten Körperschaft an ihr erreicht wird.





In Zukunft sollen auch vergleichbare ausländische Kapitalgesellschaften und Genossenschaften Gruppenmitglieder sein können. Voraussetzung ist allerdings, dass sie mit inländischen Mitgliedskörperschaften finanziell verbunden sind. Tochtergesellschaften einer gruppenzugehörigen ausländischen Körperschaft sind als solche damit von der Teilnahme an der Unternehmensgruppe ausgeschlossen.

### Zu Abs. 3:

Gruppenträger können wie bisher unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften, Genossenschaften, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit und Kreditinstitute in anderer Rechtsform (Sparkassen, Hypothekenbanken) sein. Die Qualifikation der genannten Steuerpflichtigen als operative oder vermögensverwaltende Körperschaften ist, abgesehen von der Frage einer Zulässigkeit einer Firmenwertabschreibung (Abs. 7), für die Gruppenträgereigenschaft ohne Bedeutung.

Darüber hinaus wird beschränkt steuerpflichtigen Körperschaften die Gruppenträgereignung dann eingeräumt, wenn sie entweder EU-Körperschaften laut Anlage 2 zum EStG 1988 oder Kapitalgesellschaften im EWR-Raum (Norwegen, Island und Liechtenstein) sind. Sie müssen jedoch jeweils mit einer Zweigniederlassung im Firmenbuch eingetragen sein und die Beteiligungen an Gruppenmitgliedern müssen zum (notwendigen oder gewillkürten) Betriebsvermögen der Zweigniederlassung gehören.

Im Gegensatz zur bisherigen Rechtslage, nach der eine Mehrmütterorganschaft ausgeschlossen war, soll eine Mehrmüttergruppe im Wege einer Beteiligungsgemeinschaft möglich sein, wenn sie ausschließlich aus gruppenträgerfähigen Körperschaften gebildet wird. Die Beteiligungsgemeinschaft kann im Wege einer eigens dafür gegründeten Personengesellschaft oder eines Syndikatsvertrages gebildet werden und muss die in Abs. 4 geforderten Merkmale erfüllen. Sie ermöglicht ebenso wie bei der Beteiligungsgemeinschaft eines Gruppenmitglieds (Abs. 2)

- die Gruppenträgereigenschaft als unmittelbar nicht ausreichend an einer Körperschaft (Abs. 2) beteiligten Körperschaft durch die Verbindung mit einer weiteren beteiligten Körperschaft oder
- bei Bestehen der Gruppenträgereigenschaft auf Grund einer ausreichenden Beteiligung anderen an dieser Körperschaft (Abs. 2) beteiligten Körperschaften die Teilnahme am Ergebnis der Beteiligungskörperschaft.

Die Gruppenträgereigenschaft kann auch bei Vorliegen einer mittelbaren Beteiligung im Sinne des Abs. 4 gegeben sein. Ist eine gruppenträgerfähige Körperschaft an einer bestehenden (vermögensverwaltenden oder operativ tätigen) Personengesellschaft beteiligt, bei der auf Grund ihrer quotalen Beteiligung die Mindestbeteiligung an der von der Personengesellschaft gehaltenen Beteiligung an einer Körperschaft (Abs. 2) für eine Gruppenbildung nicht ausreicht, kann im Wege einer Beteiligungsgemeinschaft die Gruppenträgereigenschaft erreicht werden. Die Beteiligungsgemeinschaft kann gemeinsam mit an dieser Personengesellschaft beteiligten anderen Körperschaften oder durch eine nicht beteiligte Körperschaft im

Wege einer Personengesellschaft oder durch einen Syndikatsvertrag zwischen den beiden Körperschaften hergestellt werden.

**Zu Abs. 4:**

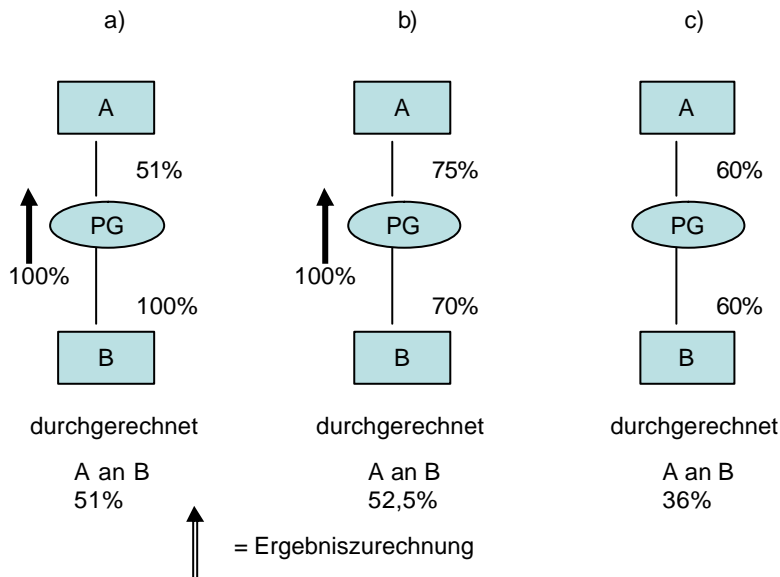
Die finanzielle Verbindung entspricht insoweit nicht der früheren finanziellen Eingliederung im Organisationsystem, als eine Beteiligung von mehr als 50% am Nennkapital und den Stimmrechten der Beteiligungskörperschaft für die Gruppenbildung ausreicht. Wegen der Beschränkung auf das gesellschaftsrechtliche Hauptkapital zählt ein diesem steuerlich gleichgestelltes Surrogatkapital (Partizipations- und Substanzgenussrechtskapital) für sich nicht dazu bzw. kann andererseits die gesellschaftsrechtliche Beteiligung nicht verwässern.

Die finanzielle Verbindung soll nicht nur bei einer unmittelbaren Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft hergestellt werden können, sondern auch im Wege einer mittelbaren Beteiligung über eine Personengesellschaft oder eine Körperschaft oder die in den Abs. 2 und 3 angesprochene Beteiligungsgemeinschaft.

- Die mittelbare Beteiligung im Wege der Beteiligung an einer (vermögensverwaltenden oder operativen) Personengesellschaft kann sich für die an der Personengesellschaft beteiligte Körperschaft isoliert ergeben, wenn sie nach Durchrechnung über die Beteiligung an der Personengesellschaft mehr als 50% am Nennkapital und den Stimmrechten der Beteiligungskörperschaft erreicht.

**Beispiel:**

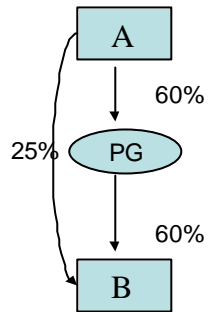
- Die beteiligte Körperschaft A ist 51% Mitunternehmer einer Personengesellschaft, die ihrerseits 100% der Anteile an einer Beteiligungskörperschaft B hält.
- Die beteiligte Körperschaft A ist 75% Mitunternehmer einer Personengesellschaft, die ihrerseits 70% der Anteile an einer Beteiligungskörperschaft B hält.
- Eine ausreichende Beteiligung liegt nicht vor, wenn die beteiligte Körperschaft A zB 60% Mitunternehmer einer Personengesellschaft ist, die ihrerseits 60% der Anteile einer Körperschaft B hält.



Ergibt die Beteiligung der Personengesellschaft für sich keine ausreichende Beteiligung an der Körperschaft, kann die ausreichende Beteiligung durch eine von der Körperschaft auch unmittelbar gehaltene Beteiligung erreicht werden.

**Beispiel:**

Im Falle des Vorbeispiels c) hält die beteiligte Körperschaft A neben der mittelbar 36%igen (60% von 60) Beteiligung an B auch unmittelbar eine 25%ige Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft B. A werden 100% des Ergebnisses von B zugerechnet.



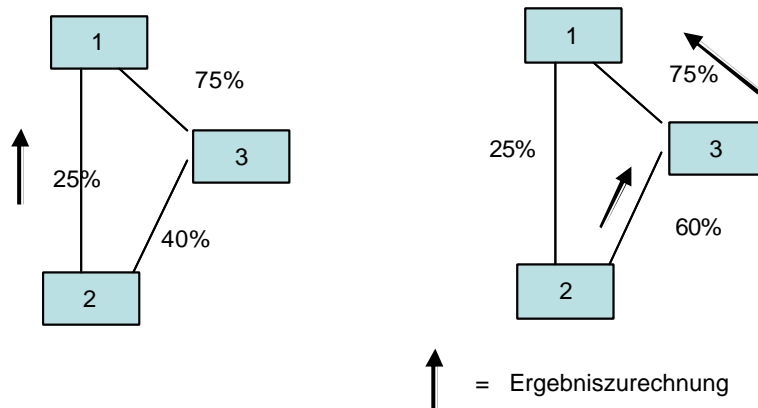
Durchgerechnet A an B	36%
unmittelbar	25%
in Summe daher	61%

- Die mittelbare Beteiligung im Wege einer Körperschaft kann nur bei Vorliegen einer unmittelbaren (nicht ausreichenden) Beteiligung an der Beteiligungskörperschaft in Verbindung mit einem (mehreren) Gruppenmitglied(ern), dh einer (mehreren) entsprechend finanziell verbundenen und schon in der Unternehmensgruppe befindlichen Beteiligungskörperschaft(en), erreicht werden. Ist dieses Gruppenmitglied für sich zu mehr als 50% an der „unteren“ Beteiligungskörperschaft beteiligt, findet bereits zwischen diesen beiden Körperschaften eine Gruppenbildung statt. Sind drei Körperschaften jeweils hundertprozentig vertikal verbunden, ist die mittelbar hundertprozentige Beteiligung der Großmutter- an der Enkelgesellschaft für die Anerkennung einer Unternehmensgruppe zwischen Großmutter- und Enkelgesellschaft nicht ausreichend. Eine Ergebnisvereinigung ist diesfalls nur im Wege der Einbeziehung beider Beteiligungskörperschaften in die von der Großmutter gebildeten Belegungsgruppe möglich.

Liegt mittelbar eine ausreichende Beteiligung vor, wird das Ergebnis der Beteiligungskörperschaft als Gruppenmitglied der unmittelbar beteiligten Körperschaft zugerechnet.

**Beispiel:**

- Die beteiligte Körperschaft 1 hält 25% der Anteile an der Beteiligungskörperschaft 2 und 75% der Anteile an der Beteiligungskörperschaft 3. Letztere ist als beteiligte Körperschaft mit 40% an der Beteiligungskörperschaft 2 beteiligt. Isoliert sind weder die beteiligte Körperschaft 1 noch die beteiligte Körperschaft 2 ausreichend beteiligt, mittelbar hält die beteiligte Körperschaft 1 eine Beteiligung von 55% an der Beteiligungskörperschaft 2. Das Ergebnis der Beteiligungskörperschaft 2 ist zur Gänze der beteiligten Körperschaft 1 zuzurechnen.
- Die beteiligte Körperschaft 1 hält 25% der Anteile an der Beteiligungskörperschaft 2 und 75% der Anteile an der Beteiligungskörperschaft 3. Letztere ist als beteiligte Körperschaft mit 60% an der Beteiligungskörperschaft 2 beteiligt. Eine mittelbare Beteiligung der beteiligten Körperschaft 1 an der Beteiligungskörperschaft 2 liegt nicht vor. Es ist allerdings eine Gruppenbildung der Beteiligungskörperschaft 2 mit der beteiligten Körperschaft 3 als Gruppenträger oder als Gruppenmitglied der beteiligten Körperschaft 1 als Gruppenträger möglich.



- Die Beteiligung im Wege einer Beteiligungsgemeinschaft ist sowohl für Gruppenmitglieder als auch für Gruppenträger ermöglicht. Siehe dazu die Erläuterungen zu Abs. 2 und 3.

#### Zu Abs. 5:

Analog zur früheren Organschaftsregelung soll die finanzielle Verbindung (Abs. 4) des Gruppenträgers zum Gruppenmitglied bzw. eines beteiligten Gruppenmitglieds zu einem weiteren Gruppenmitglied für das gesamte Wirtschaftsjahr der jeweiligen Körperschaft bestehen, an der die entsprechende Beteiligung besteht. Wird die finanzielle Verbindung nach dem Beginn der Wirtschaftsjahres der Beteiligungskörperschaft begründet bzw. erreicht oder vor Ablauf des Wirtschaftsjahres beendet, ist die Zurechnung des Ergebnisses des betreffenden Wirtschaftsjahres zum beteiligten Mitglied bzw. dem Gruppenträger ausgeschlossen.

Das Herstellen der finanziellen Verbindung ist dem Grunde nach vom Zeitpunkt des Erwerbes einer entsprechenden Beteiligung abhängig. Wie schon im Organschaftsrecht sollen die im Zusammenhang mit Umgründungen bestehenden Rückwirkungsfiktionen im UmgrStG, EStG 1988 und KStG 1988 auch bei der Beurteilung des Zeitpunktes des Beteiligungserwerbes wirksam sein.

#### Zu Abs. 6:

Die Ergebniszurechnung ist im Prinzip jener der Organschaft nachempfunden. Allerdings mit dem Unterschied, dass Gewinne des Mitglieds nicht mehr von der beteiligten Körperschaft übernommen und Verluste nicht mehr abgedeckt werden müssen, sondern bloß steuerlich „buchmäßig“ der beteiligten Körperschaft zugerechnet werden. Jedes Mitglied der Unternehmensgruppe hat jährlich seinen Gewinn unabhängig von anderen Mitgliedern nach allgemeinem Ertragsteuerrecht zu ermitteln. Der in der Körperschaftsteuererklärung erklärte Gewinn oder Verlust hat sodann nur für die behördliche Überprüfung Bedeutung. Auf Grund der Zurechnung unterbleibt – mit Ausnahme der Mindestbesteuerung bei Kapitalgesellschaften als Mitglieder – eine Besteuerung. Die am Gruppenmitglied beteiligte Körperschaft, sei es als Gruppenmitglied, als Gruppenträger oder als Teilhaber an einer Beteiligungsgemeinschaft, hat den eigenen Gewinn oder Verlust des Wirtschaftsjahres zu erfassen und ihn mit dem Gewinn oder Verlust der beteiligten Körperschaft zu vereinigen. Ist die beteiligte Körperschaft ihrerseits Gruppenmitglied, ist das vereinigte Ergebnis der an ihr beteiligten Körperschaft (Mitglied, Gruppenträger oder Beteiligungsgemeinschaft) zuzurechnen, bis die Zurechnung zum Gruppenträger (unmittelbar, als Mitunternehmer oder als Mitglied einer Beteiligungsgemeinschaft) erfolgt.

Bei entsprechender mittelbarer Beteiligung einer beteiligten Körperschaft an einer Beteiligungskörperschaft über eine (vermögensverwaltende oder operativ tätige) Personengesellschaft (außerhalb einer Beteiligungsgemeinschaft) erfolgt eine hundertprozentige Zurechnung des steuerlichen Ergebnisses der Beteiligungskörperschaft an die als Personengesellschafter beteiligte Körperschaft. Die übrigen Gesell-

schafter der Personengesellschaft - soweit sie nicht beteiligte Körperschaften derselben oder einer anderen Unternehmensgruppe sind - können am Ergebnis der Beteiligungskörperschaft nicht partizipieren. Bei natürlichen Personen als Gesellschafter kann im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung nur eine offene oder verdeckte Ausschüttung der Beteiligungskörperschaft oder eine Teilwertabschreibung auf die Beteiligung an dieser steuerwirksam sein, bei Körperschaften außerhalb einer Unternehmensgruppe als Gesellschafter fällt eine Ausschüttung unter die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG 1988 und eine steuerwirksame Teilwertabschreibung unter die Siebentelverteilung gemäß § 12 Abs 3 Z 2 KStG 1988.

Der Gruppenträger hat das vereinigte Ergebnis aller Gruppenmitglieder mit dem eigenen Gewinn oder Verlust zusammenzurechnen und die Summe oder den Saldo als Gesamtbetrag der Einkünfte im Veranlagungswege der Körperschaftsteuer zu unterziehen. Ergibt die Summierung oder Saldierung aller Ergebnisse einen (Gesamt)Verlust, ist dieser als vortragsfähiger Verlust im Sinne des § 8 Abs. 4 Z 2 KStG 1988 zu werten und in den Folgejahren beim Gruppenträger unter Beachtung des nach § 7 Abs. 2 KStG 1988 maßgeblichen § 2 Abs. 2b EStG 1988 zu verrechnen. Kapitalgesellschaften als Gruppenträger sind in Verlustjahren für sämtliche Mitglieder der Unternehmensgruppe mindestkörperschaftsteuerpflichtig.

Die Maßgeblichkeit der Gewinnermittlung nach den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen schließt auch die Erfassung verdeckter Ausschüttungen und verdeckter Einlagen ein.

Der Verweis in Z 2 auf Einkunftsquellen des jeweiligen Wirtschaftsjahres soll dem auch für unter § 7 Abs. 3 KStG 1988 fallende Körperschaften geltenden Grundsatz Rechnung tragen, dass nur Einkünfte aus steuerwirksamen Einkunftsquellen den gewerblichen Einkünften zugerechnet werden können. Voluptuarvermögen ist daher auch bei der Gruppenbesteuerung kein Gegenstand der Zurechnung.

Die Begriffe der Vorgruppen- und Außergruppenverluste in Z 4 entsprechen inhaltlich den bisherigen Begriffen der vororganschaftlichen und außerorganschaftlichen Verluste. Sie sollen auch im Gruppenbesteuerungssystem in vollem Ausmaß mit einem vom Gruppenmitglied erzielten Jahresgewinn verrechnet werden können.

Die nach Abs. 8 erforderliche Regelung über einen Steuerausgleich in der Unternehmensgruppe betrifft die Körperschaftsteuer und ist daher nach Z 5 beim Gläubiger steuerfrei und beim Schuldner nicht abzugsfähig.

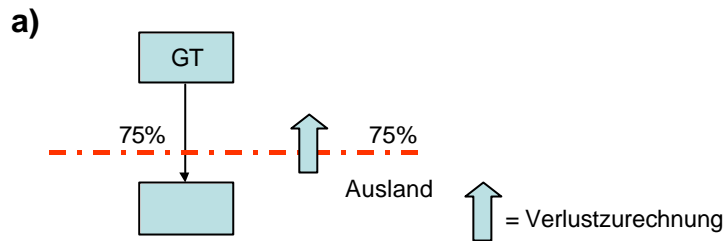
Die Unternehmensgruppe kann auch ausländische Gruppenmitglieder nach Maßgabe des Abs. 2 umfassen. Dabei soll eine Gleichstellung der bestehenden steuerlichen Behandlung von Auslandsbetriebsstätten eines Steuerinländers mit einer Auslandstochtergesellschaft erfolgen. Gewinne der ausländischen Beteiligungskörperschaft sind mangels eines Besteuerungsrechtes der Republik Österreich unbeachtlich, Verluste hingegen sind bei der beteiligten Körperschaft nach Umrechnung auf einen nach inländischem Abgabenrecht ermittelten Verlust anzusetzen. Sollte der ausländische Verlust nur durch eine im Ausland bestehende Investitionsbegünstigung entstanden sein und sich bei der Umrechnung ein Gewinn ergeben, bleibt dieser ausländische Verlust unbeachtlich, sollte theoretisch ein ausländischer Gewinn nach Umrechnung einen Verlust ergeben, ist er bei der beteiligten Körperschaft anzusetzen.

Vorbild für die Verlustzurechnung ausländischer Beteiligungsunternehmen an inländische beteiligte Körperschaften (Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger) ist die neu geschaffene Regelung des § 2 Abs. 2c EStG 1988. Diese geht ihrerseits auf eine Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zurück (näheres siehe Art. I Z 1, sowie die Erläuterungen hiezu).

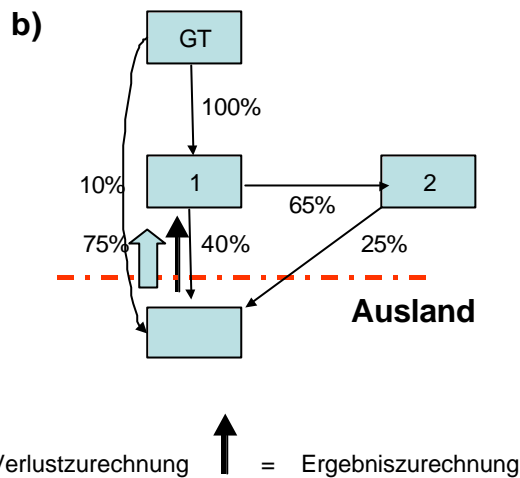
Im Gegensatz zur Betriebsstättenregel ist die Verlustverwertung im Rahmen der Unternehmensgruppe auf das Ausmaß der unmittelbaren Beteiligung der beteiligten Körperschaft an der ausländischen Beteiligungskörperschaft bezogen. Im Hinblick auf die Tatsache, dass neben der unmittelbaren Beteiligung auch eine Gruppenmitgliedschaft über mittelbare Beteiligungen möglich ist, sind bei der Ermittlung des Verlustausmaßes sämtliche Beteiligungen am ausländischen Gruppenmitglied anzusetzen.

**Beispiel:**

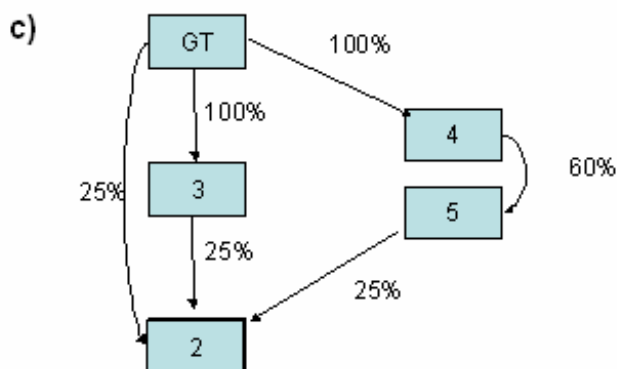
- a) *Die inländische beteiligte Körperschaft ist zu 75% an der ausländischen Beteiligungskörperschaft beteiligt. Das ausländische Gruppenmitglied erleidet einen handelsrechtlichen Verlust von 1200, der nach inländischem Recht ein solcher von 1000 ist. Bei der beteiligten Körperschaft ist ein Verlust iHv 750 anzusetzen.*



- b) Die inländische beteiligte Körperschaft 1 ist eine hundertprozentige Tochtergesellschaft des Gruppenträgers und unmittelbar zu 40% an der ausländischen Beteiligungskörperschaft beteiligt. Der Gruppenträger ist unmittelbar zu 10% an der ausländischen Beteiligungskörperschaft beteiligt. Über eine 65%ige Beteiligung der beteiligten Körperschaft an einer inländischen Beteiligungskörperschaft 2, die ihrerseits zu 25% an der ausländischen Beteiligungskörperschaft beteiligt ist, ergibt sich für die beteiligte Körperschaft insgesamt eine 56,25%ige Beteiligung an der ausländischen Beteiligungskörperschaft und damit ihre Gruppenmitgliedschaft. Der steuerwirksame Verlust des ausländischen Gruppenmitglieds iHv 1000 wäre bei der beteiligten Körperschaft isoliert mit 400 anzusetzen, auf Grund der Summierung aller Beteiligungen ergibt sich bei der beteiligten Körperschaft ein Verlustansatz von 750 (40% und mittelbar 25% und die Beteiligung des Gruppenträgers mit 10%).

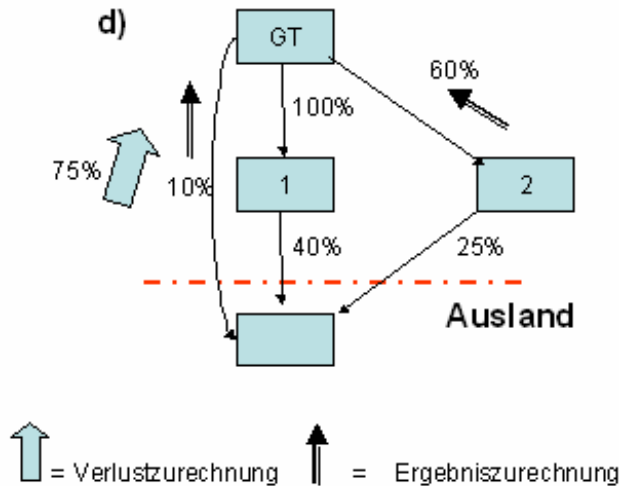


- c) Ein Gruppenträger ist Anteilshaber der Beteiligungskörperschaft 2 mit 25%, der Beteiligungskörperschaft 3 mit 100%, die ihrerseits an der Beteiligungskörperschaft 2 mit 25% beteiligt ist, und der Beteiligungskörperschaft 4 mit 100%, die ihrerseits mit 60% an der Beteiligungskörperschaft 5 mit 60% beteiligt ist, die ihrerseits mit 25% an der Beteiligungskörperschaft 2 mit 25% beteiligt ist. Der Gruppenträger ist an der Beteiligungskörperschaft 2 unmittelbar nur mit 25% beteiligt, über die mittelbaren Beteiligungen ist er aber insgesamt mit 65% beteiligt (25 + 25 + 15), sodass er die Beteiligungskörperschaft 2 in die Unternehmensgruppe einbeziehen kann.



- d) Die inländische beteiligte Körperschaft 1 ist eine hundertprozentige Tochtergesellschaft des Gruppenträgers und unmittelbar zu 40% an der ausländischen Beteiligungskörperschaft beteiligt. Der Gruppenträger ist unmittelbar zu 10% an der ausländischen Beteiligungskörperschaft beteiligt. Über eine weitere dem Gruppenträger zu 60% gehörende inländische Beteiligungskörperschaft 2, die ihrerseits zu 25% an der ausländischen Beteiligungskörperschaft beteiligt ist, ergibt sich nur beim Gruppenträger eine Verlustübernahmemöglichkeit, da bei ihm die unmittelbare Beteiligung von 10% durch die mittelbaren Beteiligungen von 40% und 15% eine über 50%ige Beteiligung an der ausländischen Beteiligungskörperschaft gegeben ist. Der steuerwirksame Verlust des ausländischen Grup-

penmitglieds iHv 1000 wäre beim Gruppenträger isoliert mit 100 anzusetzen, auf Grund der Summierung aller Beteiligungen ergibt sich beim Gruppenträger ein Verlustansatz von 750 (10% und mittelbar einerseits 40% und andererseits 25%).



Analog zur Vermeidung einer Doppelverwertung der übernommenen Auslandsverluste nach dem neuen § 2 Abs. 2c EStG 1988 soll auch im Rahmen der Unternehmensgruppe eine Gegenverrechnung in den Jahren erfolgen, in denen der ausländische Verlust mit späteren ausländischen Gewinnen verrechnet wird. Diese Gegenverrechnung hat bei jener Körperschaft (Mitglied oder Gruppenträger) zu erfolgen, bei der die unmittelbare Verlustzurechnung erfolgt ist. Lässt das ausländische Abgabenrecht einen Verzicht auf die Verrechnung der Verluste mit nachfolgenden Gewinnen zu, ist dennoch bei der beteiligten Körperschaft ein entsprechender Gewinn anzusetzen.

Sollte das ausländische Gruppenmitglied vor vollständiger Gegenverrechnung der übernommenen Auslandsverluste aus der Unternehmensgruppe ausscheiden, sei es dass der Gruppenvertrag gekündigt oder nur hinsichtlich des ausländischen Mitglieds nach Ablauf der Mindestdauer gekündigt wird oder die beteiligte Körperschaft die Beteiligung veräußert oder sich eine mittelbare Beteiligung durch Teilveräußerung auf ein Ausmaß von 50% oder weniger verringert, sind die offenen Verlustteile bei der beteiligten Körperschaft, die die Verluste übernommen hat bzw. bei Fehlen dieser beim Gruppenträger durch Ansatz eines entsprechenden gewinnerhöhenden Betrages nach zu versteuern. Ausgenommen von der Nachversteuerung soll der dem § 10 Abs. 3 KStG 1988 nachempfundene Fall des Konkurses oder der Liquidation des ausländischen Gruppenmitglieds sein, da in diesem Fall das Ausscheiden aus der Unternehmensgruppe mit dem Ende der Steuerpflicht zusammenfällt und eine Gegenverrechnung der Verluste nicht mehr stattfinden kann.

#### Zu Abs. 7

Im Rahmen der Gruppenbesteuerung soll als Grundsatz der Ausschluss steuerwirksamer Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen an Gruppenmitgliedern gelten, da sie durch die Übernahme der Verluste der Beteiligungskörperschaft bei der beteiligten Körperschaft bzw. letztlich beim Gruppenträger wirksam werden. Soweit ein Mitglied der Unternehmensgruppe Beteiligungen an Nichtmitgliedern oder ein Nichtmitglied Beteiligungen an Mitgliedern hält, gelten für die steuerliche Behandlung die allgemeinen körperschaftsteuerrechtlichen Grundsätze.

Andererseits soll eine steuerliche Förderung der Gruppenbildung dadurch erreicht werden, dass – abweichend vom allgemeinen Ertragssteuerrecht – die Anschaffung der Beteiligung an einer inländischen gruppenfähigen Körperschaft der Anschaffung des von der erworbenen Körperschaft unterhaltenen Betriebes gleichgestellt wird. Auf Grund der Aufnahme dieser erworbenen Körperschaft in eine neue oder schon bestehende Unternehmensgruppe soll es somit neben der Übernahme der laufenden Gewinne oder Verluste auch zu einer steuerwirksamen Firmenwertabschreibung kommen.

Nach Einkommensteuerrecht wird der Firmenwert eines gekauften Betriebes durch Ansatz der erworbenen Aktiva und Passiva mit dem Teilwert errechnet, sodass der restliche Kaufpreis als Geschäfts- oder Firmenwert zu einem gesonderten nach den Regeln des § 8 EStG 1988 abschreibbaren Aktivum führt. Im



Rahmen der Gruppenbesteuerung sieht der Entwurf die Ermittlung im Wege der Gegenüberstellung der steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten der Beteiligung mit dem dem Beteiligungsprozentsatz entsprechenden Teiles des handelsrechtlichen Eigenkapitals der gekauften Gesellschaft (Summe oder Saldo aus aufgebrachtem Grund- oder Stammkapital, Kapital- und Gewinnrücklagen, Bilanzgewinn bzw. Bilanzverlust) erhöht um die stillen Reserven im nicht abnutzbaren Anlagevermögen (im wesentlichen Grund und Boden, Beteiligungen, selbstgeschaffene unkörperliche Wirtschaftsgüter) vor. Ergibt der ermittelte Firmenwert einen Betrag von weniger als 50% der steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten, ist dieser die Bemessungsgrundlage, andernfalls sind es 50% der steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten. Der ermittelte Firmenwert ist in der Folge von der beteiligten Körperschaft zwingend auf fünfzehn Jahre gleichmäßig verteilt abzuschreiben, und ist Teil des steuerlichen Jahresergebnisses.

Sollte der erklärte Firmenwert im Rahmen eines abgabenbehördlichen Verfahrens berichtigt werden, ist dieser in allen Jahren, in denen eine Wiederaufnahme des Verfahrens möglich ist, anzusetzen. Es ist weder eine nachträgliche Kürzung hinsichtlich rechtskräftig abgesetzter Fünfzehntel noch eine Nachholung von in rechtskräftig veranlagten Jahren nicht abgesetzten Firmenwertteilen möglich.

Die Firmenwertabschreibung ist in Bezug auf die Beteiligung objektbezogen zu sehen. Im Falle eines umgründungsveranlassten Beteiligungsüberganges zum Buchwert auf ein anderes Mitglied der Unternehmensgruppe geht auch die restliche Firmenwertabschreibung auf den Rechtsnachfolger über. Geht die Beteiligung auf eine Körperschaft außerhalb der Gruppe über, scheidet die Beteiligungskörperschaft aus der Gruppe aus. Der Rechtsnachfolger kann nur im Falle des späteren Beitritts in die Gruppe, in der die Firmenwertabschreibung begründet wurde, die offenen Fünfzehntel absetzen.

Wird mit der Beteiligungsanschaffung eine ausreichende Beteiligung erreicht, ist die Gruppenbildung mit der Beteiligungskörperschaft und damit die Firmenwertabschreibung im Anschaffungsjahr nur dann möglich, wenn die Beteiligung während des gesamten Wirtschaftsjahres der Beteiligungskörperschaft besteht.

**Beispiel:**

*Eine inländische Kapitalgesellschaft kauft am 1.1.01 alle Anteile einer inländischen Kapitalgesellschaft, deren Gewinnermittlungszeitraum das Kalenderjahr ist. Die Gruppenbildung und Firmenwertabschreibung ist ab diesem Jahr möglich.*

Vermittelt eine Beteiligungsanschaffung nicht die erforderliche Mindestbeteiligung und liegt eine solche im Anschaffungsjahr auch mittelbar nicht vor, kann eine Gruppenbildung und Firmenwertabschreibung erst ab dem Jahr erfolgen, in dem eine weitere Beteiligung unmittelbar oder mittelbar erworben wird. Die Firmenwertabschreibung ist diesfalls auf die einzelnen Beteiligungserwerbe der beteiligten Körperschaft zu beziehen.

**Beispiel:**

- a) *Eine inländische Kapitalgesellschaft kauft im Jahr 01 40% der Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft um 100.000. Eine Gruppenbildung ist mangels einer mittelbaren Zusatzbeteiligung nicht möglich. Die beteiligte Körperschaft kauft im Jahr 03 weitere 35% um 90.000 und ist nunmehr mit 75% beteiligt. Ab dem Jahr 04 ist die Gruppenbildung möglich. Die Firmenwertabschreibung ermittelt sich dadurch, dass der Firmenwert der Erstanschaffung zB mit 39.000 und der Zweitanschaffung zB mit 40.500 festgestellt wird. Das Fünfzehntel aus der Erstanschaffung iHv jährlich 2600 ist in den Jahren 01 bis 03 nicht absetzbar, ab dem Jahr 04 können jährlich 2600 bis längstens zum Jahr 15 abgesetzt werden. Das Fünfzehntel aus der Zweitanschaffung iHv jährlich 2700 kann im Jahr 03 nicht abgesetzt werden, ab dem Jahr 04 können 2700 längstens bis zum Jahr 17 abgesetzt werden.*
- b) *Eine inländische Kapitalgesellschaft kauft im Jahr 01 40% der Anteile an einer inländischen Kapitalgesellschaft um 102.000. Der Firmenwert wird zB mit 60.000 ermittelt, abzugsfähig sind höchstens 51.000. Eine Gruppenbildung ist infolge der mittelbaren Beteiligung einer hundertprozentigen Beteiligungskörperschaft an der gekauften Körperschaft ab dem Jahr 02 möglich. Die Firmenwertabschreibung kann nur auf die unmittelbar gehaltene Beteiligung von 40% bezogen werden. Das Fünfzehntel im Anschaffungsjahr iHv 3400 kann nicht abgesetzt werden, ab dem Jahr 02 können jährlich 3400 längstens bis zum Jahr 15 abgesetzt werden.*

Diese Firmenwertabschreibung ist auf die Zeit der Zugehörigkeit der beteiligten Körperschaft und der erworbenen Beteiligungskörperschaft zur Unternehmensgruppe beschränkt. Sollte die erwerbende oder erworbene Körperschaft erst nach dem Anschaffungsjahr in eine Unternehmensgruppe aufgenommen werden, können die ab dem Jahr der Anschaffung vergangenen Jahre nicht nachgeholt werden. Ebenso können die nach Ausscheiden aus der Gruppe offenen Fünfzehntel weder in der Gruppe noch außerhalb abgesetzt werden.

Sollte vor der Gruppenzugehörigkeit auf eine solche Beteiligung eine steuerwirksame Teilwertabschreibung unter Beachtung der Verteilung gemäß §12 Abs. 3 Z2 KStG 1988 vorgenommen worden sein, kürzen die steuerwirksamen Teile der Teilwertabschreibung den ermittelten Firmenwert.

**Beispiel:**

*Eine beteiligte Körperschaft kauft im Jahr 01 die 75%ige Beteiligung an einer gruppenfähigen Körperschaft, ohne sie in die Gruppe aufzunehmen. Sie nimmt im Jahr 04 eine steuerwirksame Teilwertabschreibung iHv 700 vor, die in den Jahren 04, 05 und 06 mit jeweils 100 steuerwirksam abgesetzt wird. Im Jahr 07 wird die Körperschaft in die Gruppe aufgenommen. Der im Anschaffungsjahr ermittelte Firmenwert von 2100 ist um 300 zu vermindern. Vom verbleibenden Firmenwert von 1800 entfallen insgesamt 720 auf die Jahre 01 bis 06, sodass die beteiligte Körperschaft ab dem Jahr 07 bei Gruppenzugehörigkeit bis zum Jahr 15 jährlich 120 steuerwirksam absetzen kann.*

Sollte der Kaufpreis der Beteiligung unter den im Gesetz genannten Werten der erworbenen Körperschaft liegen und damit ein negativer Firmenwert entstehen, ist dieser von der beteiligten Körperschaft in gleicher Weise wie der positive Firmenwert jährlich mit einem Fünfzehntel gewinnerhöhend anzusetzen.

Die steuerlich maßgebenden Anschaffungskosten einer für die Firmenwertabschreibung in Betracht kommenden Beteiligung werden durch gegebenenfalls vor dem Gruppenbeitritt steuerwirksame Teilwertabschreibungsteile (in diesem Fall nicht um den vollen Betrag) gekürzt und innerhalb der Gruppe um die jeweiligen Firmenwertabschreibungsteile. Im Falle der Veräußerung ist der sich ergebende Buchwert für die Gewinnermittlung maßgebend. Endet die Gruppenzugehörigkeit ohne Veräußerungstatbestand, ist der sich ergebende Buchwert ebenfalls für die weitere steuerliche Beurteilung bei der beteiligten Körperschaft maßgebend.

Sollte die Mitgliedschaft unterbrochen werden und in der Zeit der Nichtzugehörigkeit zur Unternehmensgruppe von der unverändert zur Gruppe gehörenden beteiligten Körperschaft eine steuerwirksame Teilwertabschreibung vorgenommen werden, kürzen die abzugsfähigen Teile nach dem Wiedereintritt in die Gruppe die nachfolgenden Firmenwertabschreibungsteilbeträge.

**Beispiel:**

*Eine beteiligte Körperschaft kauft im Jahr 01 die 75%ige Beteiligung an einer gruppenfähigen Körperschaft und nimmt sie im Jahr 02 in die Gruppe auf. Der im Anschaffungsjahr ermittelte Firmenwert von 2400 ergibt ein Jahresfünfzehntel von 160, das die beteiligte Körperschaft ab dem Jahr 02 absetzen kann. Im Jahr 06 scheidet die Beteiligungskörperschaft aus der Gruppe aus. Die weiterhin zur Gruppe gehörende beteiligte Körperschaft nimmt eine Teilwertabschreibung von 2100 vor, die sich ab dem Jahr 06 jährlich mit 300 steuerlich auswirkt. Im Jahr 11 tritt die Beteiligungskörperschaft wieder in die Gruppe ein. Der Firmenwert von 2400 ist um 1500 auf 900 zu kürzen, ab dem Jahr 11 ist daher ein Fünfzehntel iHv 60 steuerwirksam.*

**Zu Abs. 8**

Neben dem materiellen Erfordernis einer dem Gesetz entsprechenden ausreichenden Beteiligung an dem oder den Gruppenmitgliedern soll lediglich ein formales Erfordernis in Form des Gruppenvertrages zur Gruppenbildung erforderlich sein. Dieser Gruppenvertrag soll eine zivilrechtliche Vereinbarung zwischen allen an der Gruppe beteiligten Körperschaften sein. Inhaltlich sind der dokumentierte Wille zur Gruppenbildung, die festgelegte Wirksamkeitsdauer des Vertrages und das Vorhandensein einer Regelung über den in der Gruppe geltenden Steuerausgleich von abgabenrechtlicher Bedeutung. Wird die Gruppe neu begründet, müssen die gesetzlichen Vertreter aller an der Gruppenbildung beteiligten Körperschaften den Vertrag unterfertigen. Finden in der Folge Veränderungen im Umfang der Gruppe durch Hinzutreten neuer Mitglieder oder Austritt bisheriger Mitglieder statt, ist ein neuer Gruppenvertrag abzuschließen.

Das Einbeziehen eines Gruppenmitglieds in eine Unternehmensgruppe soll davon abhängen, dass der Gruppenvertrag vor dem Ablauf des (jeweiligen) Wirtschaftsjahres der Beteiligungskörperschaft unterfertigt ist. Sollte ein Gruppenvertrag Beteiligungskörperschaften einschließen, die die zeitlichen Voraussetzungen noch nicht erfüllen, bleibt der Vertrag an sich für die übrigen Mitglieder steuerwirksam und erstreckt sich ab dem Folgejahr auf die restlichen Mitglieder.

**Beispiel:**

*Eine inländische Kapitalgesellschaft ist seit mehreren Jahren Alleingesellschafterin der Tochtergesellschaften 1, 2 und 3. Die Gewinnermittlungszeiträume sind bei der*

*Muttergesellschaft            1.1. bis 31.12.*

*Tochtergesellschaft 1        1.2. bis 31.1.*

*Tochtergesellschaft 2        1.7. bis 30.6.*

Tochtergesellschaft 3 1.1. bis 31.12.

Der Gruppenvertrag zwischen der als Gruppenträger vorgesehenen Kapitalgesellschaft und den als Gruppenmitgliedern vorgesehenen Kapitalgesellschaften 1, 2 und 3 wird a) am 30.1.01, b) am 28.2.01, c) am 28.12.01 abgeschlossen.

Die Gruppenbildung bezieht sich steuerlich im Jahre 01 im Falle a) auf 1, 2 und 3, im Falle b) auf 2 und 3, aber 1 ist ab dem Jahr 02 Mitglied, im Falle c) auf 3, aber 1 und 2 sind ab dem Jahr 2 Mitglieder.

Neben dem rechtzeitigen Abschluss des Gruppenvertrages in Bezug auf das Einbeziehen aller genannten Mitglieder ist auch eine rechtzeitige Übermittlung des Vertrages an die für die einzelnen Mitglieder zuständigen Abgabenbehörden erforderlich. Wesentlich für die Anerkennung der Unternehmensgruppe ist die Übermittlung des Vertrages an das für den Gruppenträger zuständige Finanzamt innerhalb der Monatsfrist ab Unterfertigung. Um für die Beteiligten an der Gruppe Rechtssicherheit zu gewährleisten, soll dem zuständigen Finanzamt die Verpflichtung auferlegt werden, die Gruppenbildung in rechtsmittelfähiger Form zu beurteilen.

Ergänzend zum allgemeinen Inkrafttreten des neuen § 9 KStG 1988 sieht § 26c Z2 KStG 1988 eine Übergangsregel für bisher als Organschaft verbundene Gesellschaften vor, die es ermöglicht, ohne sonstige Änderungen des bestehenden Zurechnungsverhältnisses durch Abschluss eines Gruppenvertrages und Übermittlung desselben an das zuständige Finanzamt bis zum 30. Juni 2005 nahtlos in die Gruppenbesteuerung überzuwechseln.

#### **Zu Abs. 9**

Um unerwünschte Gestaltungen hintan zu halten, sollen die steuerlichen Wirkungen der Gruppenbildung bleibend nur dann gegeben sein, wenn diese durch einen Zeitraum von drei - insgesamt sechsunddreißig Monate umfassende - Wirtschaftsjahre durch Ergebniszurechnung wirksam wird. Sollte ein Gruppenmitglied sein Wirtschaftsjahr vor Ablauf des dritten vollen Wirtschaftsjahres ändern, sodass ein Rumpfwirtschaftsjahr entsteht, verlängert sich die Mindestdauer solange, bis ein drittes volles Wirtschaftsjahr in die Zurechnung zur beteiligten Körperschaft und damit letztlich zum Gruppenträger fällt. Dabei ist jedes einzelne in der Gruppe bestehende Zurechnungsverhältnis für sich zu betrachten. Scheidet also die Enkelgesellschaft in einer aus drei Körperschaften bestehenden Gruppe vor Ablauf der Dreijahresfrist aus der Gruppe aus, ist hinsichtlich dieses Mitgliedes die Rückabwicklung der in Vorjahren zugerechneten steuerlichen Ergebnisse durchzuführen. Der Bestand der Gruppe zwischen den verbleibenden Mutter- und Tochtergesellschaft wird davon nicht berührt, wohl aber ändert sich das Gesamtergebnis der Gruppe, das um die bisher darin enthaltenen Enkelergebnisse zu bereinigen ist. Scheidet die Zwischengesellschaft aus, kann zwischen ihr und ihrer Tochtergesellschaft gegebenenfalls die Gruppe weiterlaufen.

Die Berechnung der Dreijahresfrist hat für jedes einzelne Gruppenmitglied ausgehend von dem ersten Wirtschaftsjahr zu erfolgen, in dem sein Ergebnis seinem unmittelbaren Gruppenmitglied bzw. Gruppenträger zugerechnet wurde.

Bei Ausscheiden nach Ablauf der Dreijahresfrist verbleiben die bis zum Austritt zuzurechnenden Ergebnisse des ausscheidenden Gruppenmitglieds – von der möglichen Nachversteuerung ausländischer Verluste abgesehen - bei der Gruppe.

#### **Zu Z 5 (§ 11):**

Durch die in Abs. 1 eingefügte neue Z 4 soll erreicht werden, dass bei Fremdfinanzierung von zum Betriebsvermögen gehörenden Kapitalbeteiligungen, trotz der Steuerneutralität der laufenden Beteiligungserträge (Dividenden), die Finanzierungskosten als Betriebsausgabe abgesetzt werden können.

#### **Zu Z 6 (§ 12 Abs. 2):**

Die Einfügung des Klammerausdruckes „steuerneutralen“ dient lediglich der Klarstellung.

#### **Zu Z 6 (§ 12 Abs. 3 Z 3):**

Mit der neuen Z 3 soll verhindert werden, dass die unerwünschte Kaskadenwirkung bei Durchbuchung von Einlagen an mittelbar verbundene Körperschaften bei den Zwischenkörperschaften zur steuerlichen Multiplikation der Wirkung von Wertminderungen dieser Beteiligungen führt und zwar unabhängig davon, ob tatsächlich Geldflüsse stattfinden oder nicht. Der Begriff der mittelbaren Verbindung ist weit auszulegen und kann etwa auch Einlagen der „Tantengesellschaft“ in die „Nichtengesellschaft“ betreffen. Der fünfjährige Beobachtungszeitraum soll Gestaltungen hintanhaltend.

#### **Zu Z 7 (§ 15 Abs. 3):**

Die Neufassung des Abs. 3 soll der Veränderung der Relation zwischen langer und kurzer Laufzeit der versicherungstechnischen Rückstellungen Rechnung tragen.

#### **Zu Z 8 (§ 22):**

Die Senkung des allgemeinen Körperschaftsteuersatzes auf 25% ab 2005 (25% war bisher auch für Sondergewinne maßgebend), ermöglicht eine Straffung des Gesetzestextes. Außerhalb des Normalsatzes von 25% gibt es nur noch den in der „Schedulensteuerung“ einer Privatstiftung geltenden Steuersatz von 12,5%.

### **Artikel III Änderung des Mineralölsteuergesetzes 1995**

#### **Zu Z 1**

##### **(§ 7a Abs. 1):**

Unter die betroffenen Fahrzeuge und Maschinen fallen insbesondere Zugmaschinen und Motorkarren, die nach § 2 Abs. 1 Z 7 des Kraftfahrzeugsteuergesetzes 1992 von der Kraftfahrzeugsteuer befreit sind, selbstfahrende Arbeitsmaschinen, Sonderkraftfahrzeugen, Transportkarren und Geräten, die nach ihrer Bauart und ihren besonderen Einrichtungen für den Einsatz in land- und forstwirtschaftlichen Betrieben geeignet sind, sowie stationäre Maschinen und Geräte zum Einsatz in der Land- und Forstwirtschaft, wie etwa Dieselmotorenaggregate.

##### **(§ 7a Abs. 2):**

Der Steuersatz für in der Land- und Forstwirtschaft eingesetzten Diesel („Agrardiesel“) soll dem Steuersatz für Heizöl extraleicht entsprechen. Der zu vergütende Betrag von 0,204 € je Liter entspricht daher der Differenz zwischen der Mineralölsteuer für schwefelfreien Diesel (derzeit 0,302 € je Liter) und Heizöl extraleicht (derzeit 0,098 € je Liter).

Die Einführung eines vereinfachten Verfahrens, bei dem der zu vergütende Betrag anhand von pauschal festgelegten Verbrauchssätzen ermittelt wird, soll der Effizienz bei der Abwicklung des Vergütungsverfahrens dienen. Die Pauschalverbrauchssätze liegen unter den empirisch ermittelten durchschnittlichen Verbrauchssätzen, um eine allfällige Überkompensation zu vermeiden.

##### **(§ 7a Abs. 4):**

Die Durchführung der tatsächlichen Abwicklung wird allenfalls nicht ausschließlich durch die Finanzbehörde selbst, sondern unter Einbindung geeigneter Dritter erfolgen.

##### **(§ 7a Abs. 6):**

Auch die Verordnung wird am 01.01.2005 in Kraft treten.

### **Artikel IV Änderung des Schaumweinsteuergesetzes 1995**

#### **Zu Z 1 und Z 2 (§ 3 Abs. 1 Z 1 und Z 2):**

Der Vereinbarung im Regierungsübereinkommen entsprechend soll der Steuersatz für Trauben- und Obstschaumwein auf 0 € gesenkt werden.

#### **Zu Z 3 (§ 41):**

Der Steuersatz für Zwischenerzeugnisse soll 73 € je Hektoliter betragen.

### **Artikel V Änderung des Biersteuergesetzes 1995**

#### **Zu Z 1:**

Der Biersteuersatz soll auf Grund des Regierungsübereinkommens auf 2 € je Hektoliter je Grad Plato gesenkt werden.

### **Artikel VI Änderung des Finanzstrafgesetzes**

#### **Zu Z 1 (§ 16):**

Bei der Regelung der Mindestgeldstrafe in § 16 FinStrG soll zwischen Finanzvergehen, deren Strafdrohungen wertbetragsabhängig sind und den anderen mit festen Strafobergrenzen unterschieden werden.

Während bei den letztgenannten die Mindeststrafe von 7,25 € auf 10 € angehoben wird, soll bei den wertbetragsabhängigen Strafen zwecks Erreichung einer einheitlichen und berechenbaren Strafenpraxis die Strafuntergrenze mit 10% des Höchstmaßes der Strafdrohung vorgesehen werden.

Für den Fall einer weiteren Bestrafung innerhalb der Tilgungsfrist soll die Strafuntergrenze aus Präventivgründen auf 20% des Höchstmaßes der Geldstrafe angehoben werden.

Ausnahmen davon sind im neuen § 23 Abs. 7 FinStrG vorgesehen.

**Zu Z 2 (§ 20):**

Entsprechend der Anhebung der Freiheitsstrafdrohungen bei gerichtlich strafbaren Finanzvergehen nach § 38 FinStrG soll für solche Delikte auch die Ersatzfreiheitsstrafe von eineinhalb auf zwei Jahre angehoben werden.

**Zu Z 3 (§ 23 Abs. 7):**

In Fällen bloßer vorübergehender Abgabenverkürzungen, insbesondere von selbst zu berechnenden Abgaben, und bei überwiegenden mildernden Umständen soll eine Strafbemessung auch unter den vorgeschlagenen Mindestgrenzen möglich sein, wenn dies aus spezialpräventiven Gründen vertretbar ist.

**Zu Z 4 (§ 31 Abs. 5):**

In den letzten Jahren häuften sich Fälle, in denen der Verwaltungsgerichtshof nach jahrelanger Dauer des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens den Schuldspruch von Rechtsmittelentscheidungen zwar im wesentlichen bestätigte, aber den Strafausspruch aufhob. Infolge des Eintritts der absoluten Verjährung mussten solche Strafverfahren eingestellt werden. Da derartige Konsequenzen einer unangemessenen Dauer des verwaltungsgerichtlichen Verfahrens mit einer ordnungsgemäßen Finanzstrafrechtspflege nicht vereinbar sind, soll die Dauer eines verfassungs- oder verwaltungsgerichtlichen Verfahrens die zehnjährige Frist des § 31 Abs. 5 FinStrG verlängern.

**Zu Z 5 (§ 38 Abs. 1):**

Aus den im allgemeinen Teil der Erläuterungen angeführten Gründen soll die Freiheitsstrafdrohung für gewerbsmäßige Abgabenhinterziehungen und vergleichbare Zollvergehen von drei auf fünf Jahre angehoben werden und gleichzeitig – wie bei dem vergleichbaren Tatbestand des gewerbsmäßigen Betruges nach § 148 StGB - ein Mindestmaß der Freiheitsstrafe von sechs Monaten vorgesehen werden, welches allerdings bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 23 Abs. 7 FinStrG unterschritten werden kann.

**Zu Z 6 (§§ 41 und 47):**

Entsprechend den im neuen § 16 FinStrG vorgesehenen Mindestgeldstrafen bei einmaliger Tatwiederholung soll auch in den Fällen des Rückfalls nach den §§ 41 und 47 FinStrG die Mindestgeldstrafe entsprechend höher, und zwar mit 1/3 des Höchstmaßes der angedrohten Geldstrafe zu bemessen sein.

## **Artikel VII**

### **Pauschalabgabegesetz**

**Zu § 1:**

Die Möglichkeit, durch Entrichtung eines Betrages in Höhe von 40 % einer Abgabennachforderung die restlichen 60 % nicht entrichten zu müssen, besteht insbesondere für folgende Abgaben: Einkommensteuer (einschließlich Lohnsteuer und Kapitalertragsteuer), Körperschaftsteuer, Umsatzsteuer, Erbschafts- und Schenkungssteuer, Grunderwerbsteuer, Normverbrauchsabgabe, Gesellschaftsteuer, Gebühren nach dem GebG, Versicherungssteuer, Kraftfahrzeugsteuer, Dienstgeberbeitrag. Zu den nicht erfassten Abgaben siehe § 3 PauschAbG.

Betroffen sind nur Abgaben für die Zeit vor 1. Jänner 2002. Dies soll Gestaltungsmöglichkeiten entgegenreten. Für die Zeit vor 2002 sind die Abgabenerklärungen in der Regel bereits eingereicht bzw. ist die Selbstberechnung von Selbstbemessungsabgaben (zB Dienstgeberbeitrag, Lohnsteuer) bereits erfolgt. Im Allgemeinen sind Abgaben für die Zeit vor 2002 bereits mit Bescheid festgesetzt. Ergänzend ist im § 3 lit. f PauschAbG eine Bestimmung vorgesehen, die die Abgabe von Steuererklärungen für die Jahre bis zum 30. September 2004 verlangt, um in den Genuss der pauschalen Steuernachzahlung zu kommen.

Abgabepflichtige können daher in Kenntnis des geplanten Pauschalabgabegesetzes im Jahre 2004 keine unrichtigen Abgabenerklärungen in der Hoffnung, Anwendungsfälle des 60 % -"Nachlasses" zu werden, erstellen und einreichen.

Die Möglichkeit, sich 60 % der Abgabentrachtung zu „ersparen“, gilt für Nachforderungen unabhängig davon, ob ein Verschulden des Abgabepflichtigen an der unrichtigen Abgabefestsetzung bzw. an der unrichtigen Selbstberechnung vorliegt. Sie besteht somit nicht nur für hinterzogene Abgaben.

Abgabepflichtige, die im Wege eines Kreditinstitutes Pauschalabgaben entrichten, legen sich noch nicht fest, für welche Abgaben sie diese Beträge „verwenden“ wollen. Die Beträge sind auf Antrag des Abgabepflichtigen im Sinn des § 1 bzw. § 4 PauschAbgG zu verwenden. Nicht verwendete Beträge sind weder dem Kreditinstitut noch dem Abgabepflichtigen zurückzuzahlen.

Die Fristen zur Stellung der Anträge (§ 1 bzw. § 4 PauschAbgG) sind gesetzliche Fristen. Sie sind dem § 110 Abs. 1 BAO zufolge nicht verlängerbar.

Der Antrag auf Löschung (§ 1 PauschAbgG) bzw. auf „Nichtminderung“ von Verlusten (§ 4 PauschAbgG) ist ein Anbringen zur Geltendmachung von Rechten im Sinn des § 85 Abs. 1 BAO. Er ist daher grundsätzlich schriftlich einzubringen. Er unterliegt der Entscheidungspflicht (vgl. § 311 Abs. 1 BAO). Die Löschungen (§ 1 PauschAbgG) sind daher mit Bescheid vorzunehmen.

Der Antrag kann bis zur Rechtskraft des über ihn absprechenden Bescheides (insbesondere somit des Lösungsbescheides) etwa in der Berufung gegen diesen Bescheid zurückgenommen werden.

Die Möglichkeit nach § 1 Abs. 1 zweiter Satz PauschAbgG, auch bereits entrichtete Abgaben zu löschen, ist beispielsweise bedeutsam, wenn die Abgabenschuldigkeit durch Verwendung eines am Tag der Buchung des die Nachforderung vorschreibenden Abgabenbescheides am Abgabenkonto bestehenden Guthabens getilgt wird.

Abgabepflichtige im Sinn des § 77 Abs. 1 BAO sind sowohl Eigenschuldner als auch Abfuhrpflichtige (zB Arbeitgeber für die Lohnsteuer). Andere (als abfuhrpflichtige) Haftungspflichtige (zB Vertreter nach § 9 BAO) werden nach § 7 Abs. 1 BAO durch Erlassung des Haftungsbescheides zu Gesamtschuldnern. Nach § 77 Abs. 2 BAO gelten die für die Abgabepflichtigen getroffenen Anordnungen sinngemäß auch für die kraft abgabenrechtlicher Vorschriften persönlich für eine Abgabe Haftenden.

Die Befugnis, Kreditinstituten Aufträge zur Entrichtung von Pauschalabgaben zu erteilen, kommt nicht nur Abgabepflichtigen (somit Eigenschuldnern und Abfuhrpflichtigen), sondern auch für eine Abgabe noch nicht in Anspruch genommenen persönlich Haftungspflichtigen zu (zB Geschäftsführer einer GmbH wegen der Haftung nach § 9 BAO).

Nachforderungen werden vor allem durch Abgabenbescheide (zB für die veranlagte Einkommensteuer) und durch Haftungsbescheide für Abfuhrabgaben (zB Lohnsteuer) geltend gemacht. Der Inhalt dieser Bescheide ändert sich durch die Löschung (§ 1 PauschAbgG) nicht. Die Löschung ist nur eine Einhebungsmaßnahme.

Ebenso wie die Löschung gemäß § 235 BAO (wegen Uneinbringlichkeit) ist auch die auf § 1 PauschAbgG gestützte Löschung keine nachträgliche Herabsetzung der Abgabenschuld im Sinn der §§ 212 Abs. 2, 212a Abs. 9 und 217 Abs. 7 BAO. Sie hat daher keine Auswirkungen auf Stundungszinsen, Aussetzungszinsen und Säumniszuschläge.

§ 1 Abs. 2 PauschAbgG berücksichtigt, dass bei Selbstbemessungsabgaben (zB Dienstgeberbeitrag, Lohnsteuer) dem § 201 BAO bzw. dem § 202 BAO zufolge ein Bescheid (Abgaben- bzw. Haftungsbescheid) grundsätzlich nur dann zu erlassen ist, wenn die Selbstberechnung sich als nicht richtig erweist. Dies erfordert eine spezielle Regelung für die Frist zu Stellung des Antrages auf Löschung.

Wurde ein Betrag in Höhe von 40 % der Abgabennachforderung entrichtet, so ist auf Antrag des Abgabepflichtigen die gesamte Nachforderung zu löschen. Wurde ein geringerer Prozentsatz entrichtet, so vermindert sich der zu löschende Betrag im entsprechenden Verhältnis.

Der Abgabensanspruch erlischt durch die verfügte Abschreibung. Dies ist vor allem für Gesamtschuldner bedeutsam. Erfolgt einem Gesamtschuldner (zB gem § 9 Z 4 GrEStG 1987) gegenüber eine auf § 1 PauschAbgG gestützte Löschung, so hindert das Erlöschen des Abgabenspruches die diesbezügliche Geltendmachung des Abgabenspruches gegenüber anderen Gesamtschuldnern.

Bei Aufhebung des auf § 1 PauschAbgG gestützte Lösungsbescheides steht nach § 1 Abs. 3 PauschAbgG letzter Satz eine Zahlungsfrist (Nachfrist von einem Monat) für die Zahlung des wiederauflebenden Abgabenspruches zu. Als Verfahrenstitel für eine solche Aufhebung kommen vor allem die §§ 276 Abs. 1 und 289 Abs. 2 BAO (bei Berufung gegen den Lösungsbescheid unter Zurückziehung des Antrages auf Löschung), § 299 Abs. 1 BAO (Aufhebung wegen inhaltlicher Rechtswidrigkeit des Bescheides) und § 303 Abs. 4 BAO (Wiederaufnahme des Verfahrens von Amts wegen, etwa wenn die Fälschung der Bestätigung der Abgabenbehörde bekannt wird) in Betracht.

Wird die gemäß § 1 PauschAbG abbeschriebene Nachforderung nachträglich etwa mit Berufungsvorentscheidung beseitigt, so ist der Lösungsbescheid nach § 295 Abs. 3 BAO aufzuheben. Damit wird der „verwendete“ Pauschalabgabebetrag für künftige Verwendungen (im Sinn der §§ 1 oder 4 PauschAbG) wieder „frei“.

#### **Zu § 2:**

Bestätigungen nach § 2 Abs. 1 PauschAbG können den gesamten Betrag der Pauschalabgabe des betreffenden Abgabepflichtigen (bzw. Haftungspflichtigen) umfassen. Auch Teilbeträge dürfen vom Kreditinstitut bestätigt werden.

Die Entrichtung der Pauschalabgabe im Wege des Kreditinstitutes hat spätestens am 30. Juni 2005 zu erfolgen. Sie erfolgt aus der Sicht der Abgabenbehörde „anonym“; das Kreditinstitut hat der Abgabenbehörde nicht die Namen der Einzahler bekannt zu geben.

Die Erhebung der Pauschalabgabe obliegt dem Finanzamt, das für die Erhebung der Umsatzsteuer des Kreditinstitutes zuständig ist. Die Entrichtung an dieses Finanzamt kann in einem Betrag oder in Teilbeträgen erfolgen. Sie hat mit Verrechnungsweisung (§ 214 Abs. 4 BAO) zu erfolgen. Die Verbuchung auf dem Abgabekonto des Kreditinstitutes erfolgt saldounwirksam.

Die „Verwendung“ von Beträgen im Sinn des § 1 bzw. des § 4 PauschAbG führt zu keiner Verbuchung am Abgabekonto des Kreditinstitutes, das daher von der Abgabenbehörde keine Kenntnis davon erhält, ob der Kunde des Kreditinstitutes von „seiner“ Pauschalabgabe tatsächlich profitiert.

Die im § 2 Abs. 3 PauschAbG vorgesehenen Pflichten der Kreditinstitute dienen der Prüfung durch die Finanzmarktaufsichtsbehörde.

#### **Zu § 3:**

§ 3 PauschAbG sieht Ausnahmen von der Anwendbarkeit dieses Bundesgesetzes insbesondere für im Zeitpunkt der Entrichtung der Pauschalabgabe „offene“ Verfahren vor. § 3 lit. a PauschAbG ist in Anlehnung an § 4 Abs. 1 Endbesteuerungsgesetz (BGBl. Nr. 11/1993) formuliert.

Die Ausnahme für Nebenansprüche (im Sinn des § 3 Abs. 2 BAO) betrifft vor allem Säumniszuschläge bezüglich Nachforderungen von Selbstbemessungsabgaben, wie insbesondere Umsatzsteuer, Lohnsteuer und Dienstgeberbeitrag (§ 41 FLAG) sowie die Anspruchszinsen (§ 205 BAO; nur bedeutsam für Einkommensteuer und Körperschaftsteuer für die Zeit ab 1. Jänner 2000).

§ 3 lit. d PauschAbG nimmt insbesondere die von Zollbehörden zu erhebenden Abgaben von der Möglichkeit der Verwendung von Pauschalabgaben aus. Dies betrifft vor allem die Verbrauchsteuern und die Zölle.

Die Sonderregelung für die Erbschaftssteuer (im § 3 lit. e PauschAbG) ist erforderlich, weil bei Erwerben von Todes wegen die Steuerschuld mit dem Tod des Erblassers entsteht (gemäß § 12 Abs. 1 Z 1 ErbStG), bei lang andauernden Verlassenschaftsverfahren die Vorschreibung der Erbschaftssteuer im Allgemeinen jedoch erst nach Beendigung des Verlassenschaftsverfahrens, somit gegebenenfalls erst einige Jahre nach dem Entstehen der Steuerschuld erfolgt. Würde beispielsweise der Tod des Erblassers im Jahre 2001 eingetreten sein, die Abgabenbehörde aber erst deshalb im Jahr 2005 Ermittlungen vornehmen und die Erbschaftssteuer vorschreiben, weil das Verlassenschaftsverfahren einige Jahre dauert und vor Beendigung dieses Verfahrens (ua Klärung der Personen, denen Erwerbe von Todes wegen zu kommen) Ermittlungen unzweckmäßig wären, so könnte ein Erbe Anfang 2005 durch Entrichtung von 40 % der voraussichtlichen Erbschaftssteuer den „60 %-Nachlass“ erlangen. Die Sonderregelung stellt auf den 1. Jänner 2004 ab, um keine Anreize zu bilden, zu diesem Zeitpunkt anhängige Verlassenschaftsverfahren zu verzögern, um in den Genuss des § 1 PauschAbG zu kommen.

Das Pauschalabgabegesetz ist auf Sozialversicherungsbeiträge, Kommunalsteuer und Grundsteuer nicht anwendbar. Sozialversicherungsbeiträge sind nämlich keine Abgaben im Sinn des § 3 BAO; die Kommunalsteuer und die Grundsteuer werden nicht von Finanzämtern (sondern von Gemeinden) eingehoben.

#### **Zu § 4:**

§ 4 PauschAbG sieht Sonderbestimmungen für rechtswidrig überhöhte Verluste, die im Jahr der Verlustentstehung nicht ausgeglichen wurden, vor.

Dies betrifft nicht nur Verlustabzüge nach § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988 („Verlustvorträge“), sondern auch sog. „Wartetastenverluste“ (vgl. §§ 2 Abs. 2a, 4 Abs. 10 und 10 Abs. 8 EStG 1988).

In diesen Fällen resultiert aus Minderungen überhöhter Verluste im Verlustentstehungsjahr keine Abgabennachforderung. Dies bedingt, dass zur Erlangung der aus diesem Bundesgesetz sich ergebenden Vorteile die Bemessungsgrundlage für die Pauschalabgabe nicht die Abgabennachforderung ist, sondern die Bemessungsgrundlagenminderung (zB für künftige Verlustvorträge, unabhängig davon, ob und wenn ja

in welcher Höhe sich die Verluste steuerlich auswirken). Daher ist der relevante Prozentsatz nicht 40 %, sondern 15 %.

Für solche Verluste bestehen die abgabenrechtlichen Vorteile der Entrichtung einer Pauschalabgabe nicht in der Löschung von Abgabenschuldigkeiten, sondern in einem Unterbleiben der Minderung der Höhe solcher Verluste.

Der Antrag auf „Nichtminderung“ ist vor Ablauf eines Monats ab Zustellung des die Minderung vorschlagenden Feststellungsbescheides (insbesondere über die einheitliche und gesonderte Feststellung gemäß § 188 BAO) bzw. Abgabenbescheides (Einkommensteuer- oder Körperschaftsteuerbescheides) zu stellen. Er kann auch in der Berufung gegen diesen Bescheid gestellt werden. Im Unterschied zur Berufungsfrist ist die Antragsfrist jedoch nicht verlängerbar. Der Antrag könnte auch vor Zustellung des Feststellungs- oder Abgabenbescheides eingebracht werden (auch dies ist „vor Ablauf eines Monats ab Bekanntgabe“ des Bescheides).

Kann dem Antrag nicht in einer Berufungsvorentscheidung (oder in einer Berufungsentscheidung) entgegengehalten werden, weil keine einer meritorischen Erledigung zugängliche Berufung eingebracht wurde, so ist § 4 PauschAbgG erster Satz der Verfahrenstitel für die Abänderung des über die Höhe des Verlustes abbrechenden Bescheides.

Antragsbefugt ist die Partei im Sinn des § 78 BAO. Dies ist bezüglich Einkommensteuer und Körperschaftsteuer der Abgabepflichtige.

Bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung der Einkünfte (§ 188 BAO) sind Partei neben der Personenvereinigung (Personengemeinschaft) ohne eigene Rechtspersönlichkeit dem § 191 Abs. 3 lit. b BAO zufolge alle, denen gemeinschaftliche Einkünfte zufließen (sowie bei „Nichtfeststellungsbescheiden“ die im Bescheidspruch genannten Beteiligten). Für die „Nichtminderung“ der Verluste und (gegebenfalls) für die Straffreiheit (§ 5 PauschAbgG) ist bedeutungslos, welche dieser Parteien den Auftrag zur Entrichtung der Pauschalabgabe (§ 2 Abs. 1 PauschAbgG) erteilt hat.

#### **Zu § 5:**

Soweit der Entrichtung einer Pauschalabgabe abgabenrechtliche Wirkungen (Löschung der Abgabenschuldigkeit bzw. Unterbleiben der Minderung des Verlustes) zukommen, hat sie auch finanzstrafrechtliche Folgen; nämlich die Straffreiheit für mit der Nachforderung bzw. der überhöhten Geltendmachung von Verlusten im Zusammenhang stehenden Finanzvergehen. Betroffen sind insbesondere die Abgabenhinterziehung (§ 33 FinStrG, auch bei versuchter Hinterziehung) und die fahrlässige Abgabenverkürzung (§ 34 FinStrG). Im Unterschied zur Selbstanzeige (vgl. § 29 Abs. 5 FinStrG) erstreckt sich die sich aus § 5 PauschAbgG ergebende Straffreiheit auf alle Beteiligten des Finanzvergehens (ebenso wie nach § 9 Abs. 5 Steueramnestiegesetz, BGBl. Nr. 569/1982).

#### **Zu § 6:**

Dem § 6 PauschAbgG zufolge sind Verweisungen auf andere Bundesgesetze dynamisch (und nicht statisch).

#### **Zu § 8:**

Die Betrauung des Bundesministeriums für Justiz hinsichtlich § 5 PauschAbgG betrifft gerichtliche Finanzstrafverfahren. § 2 Abs. 1 und 2 PauschAbgG erster Satz regelt zivilrechtliche Rechte und Pflichten der Kreditinstitute bzw. ihrer Kunden.