

Höchstgerichtliche Judikatur und Gesetzgeber im Widerstreit?

Korrektur unwillkommener Rechtsprechung oder systemkonforme Anpassungen?

Anmerkungen zum Begutachtungsentwurf zum BudgetbegleitG 2007

VON PRIV.-DOZ. DDR. GEORG KOFLER UND UNIV.-PROF. DR. MICHAEL TUMPEL*)

Der Entwurf des BudgetbegleitG 2007 wurde am 5. 2. 2007 zur Begutachtung versandt und enthält einige Bestimmungen, mit denen offenbar versucht wird, einerseits einigen Entwicklungen der Rechtsprechung des VwGH im Gesetzeswege gegenzusteuern, andererseits den Vorgaben des EuGH Folge zu leisten. Der folgende Beitrag setzt sich dabei selektiv mit den Neuregelungen bezüglich der Einschränkung bei der Freibetragsbildung im Falle von Mieterinvestitionen (§ 10 Abs. 4 EStG), bei der Berücksichtigung von Betriebsausgaben beim Steuerabzug gem. § 99 EStG, hinsichtlich des Forderungsverzichts (§ 8 Abs. 1 KStG) sowie des Verbots des Zinsenabzugs bei fremdfinanzierten Ausschüttungen (§ 12 Abs. 1 Z 8 KStG) aus systematischer und verfassungsrechtlicher Sicht auseinander.

1. Ausschluss von Herstellungsaufwendungen eines Mieters oder sonstigen Nutzungsberechtigten auf ein Gebäude – Änderung des § 10 Abs. 4 erster Teilstrich EStG

In Hinblick auf das Erkenntnis des VwGH 25. 10. 2006, 2006/15/0152, zur vergleichbaren Ausschlussbestimmung bei der Investitionszuwachsprämie (§ 108e Abs. 2 erster Teilstrich EStG) sei es nach den Erläuterungen zum Begutachtungsentwurf nicht sachgerecht, „Mieter, die in ein Gebäude investieren, bloß deshalb besser zu stellen als Gebäudeeigentümer, weil die Mieterinvestition nicht als Teil des Wirtschaftsgutes ‚Gebäude‘ anzusehen ist.“ Mieterinvestitionen sollen daher den Investitionen des Gebäudeeigentümers gleichgestellt und aufgrund der Ergänzung zu § 10 Abs. 4 erster Teilstrich EStG ebenfalls bezüglich der Inanspruchnahme des Freibetrags für investierte Gewinne ausgeschlossen sein.

Eine vergleichbare Behandlung von Herstellungsaufwendungen des Eigentümers und Mieterinvestitionen auf Gebäude erscheint tatsächlich sachlich gerechtfertigt, bedurfte aber offenbar der gesetzlichen Regelung.¹⁾ Ist daher eine Mieterinvestition mit einem Gebäude des Vermieters derart verbunden, dass sie nicht ohne Verletzung seiner Substanz an einen anderen Ort versetzt werden kann, so ist sie als Teil des Gebäudes und als unbeweglich anzusehen; sie teilt daher steuerrechtlich das Schicksal der Gesamtanlage.²⁾ Herstellungsaufwand für unbewegliche Wirtschaftsgüter, welcher nicht auf ein Gebäude erfolgt oder auf ein vom Gebäude gesondertes bewegliches Wirtschaftsgut entfällt, ist dagegen nicht nach dieser Regelung für die Bildung des Freibetrags ausgeschlossen.

2. „Ausländersteuer“ und Gemeinschaftsrecht – Änderungen der §§ 99 Abs. 2, 100 Abs. 1 EStG

Seit der richtungsweisenden Entscheidung des EuGH in der Rs. *Gerritse*³⁾ ist klar, dass eine diskriminierende pauschale Bruttobesteuerung Gebietsfremder in Widerspruch

*) Priv.-Doz. DDr. Georg Kofler, LL.M. (NYU), ist Acting Assistant Professor im International Tax Program der New York University School of Law; Univ.-Prof. Dr. Michael Tumpel ist Professor am Institut für betriebswirtschaftliche Steuerlehre der Johannes Kepler Universität Linz und derzeit Hauser Visiting Scholar an der New York University School of Law.

¹⁾ So schon *Hödl*, SWK-Heft 7/2005, Seite S 285 ff.; a. A. noch *Atzmüller*, SWK-Heft 10/2005, Seite S 357.

²⁾ Vgl. *Zorn* in *Hofstätter/Reichel*, EStG, § 108e EStG „Gebäude“.

³⁾ EuGH 12. 6. 2003, Rs. C-234/01, *Gerritse*, Slg. 2003, I-5933.

zum Gemeinschaftsrecht steht. Der österreichische Gesetzgeber hat darauf bereits im AbgÄG 2004⁴⁾ reagiert und das System der Besteuerung beschränkt Steuerpflichtiger durch eine Ausdehnung der Veranlagungsoption auch auf die zuvor zwingend abgeltungsbesteuerten Einnahmen unter gleichzeitiger Kürzung des Grundfreibetrags für beschränkt Steuerpflichtige auf 2.000 Euro an die gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben angepasst.⁵⁾ Allerdings blieb jedenfalls offen, auf welcher Ebene bei einem Steuerabzugsverfahren wie jenem des § 99 EStG der Ausgabenabzug zuzulassen ist. Im Urteil in der Rs. *Scorpio* wurde diese Frage⁶⁾ unlängst vom EuGH beantwortet.⁷⁾ Der VwGH hat im Anschluss daran in einem Erkenntnis vom 19. 10. 2006⁸⁾ bereits darauf Bezug genommen. Unter ausdrücklichem Hinweis auf das *Scorpio*-Urteil und das Erkenntnis des VwGH sieht der Entwurf des BudgetbegleitG 2007 Änderungen der §§ 99 Abs. 2, 100 Abs. 1 EStG vor:

2.1. Steuerabzug

Das Urteil des EuGH ist im Einzelnen höchst unklar und stellt daher den Gesetzgeber vor erhebliche Probleme bei der gemeinschaftsrechtskonformen Umsetzung: Schon am Ausgangspunkt steht nach wie vor die Frage, ob ein Steuerabzugssystem aufgrund der damit einhergehenden Liquiditätsnachteile und dem Haftungsrisikos des Abzugsverpflichteten auch im zeitlichen Anwendungsbereich der seit Mitte 2002 anwendbaren Beitreibungs-RL⁹⁾ gemeinschaftsrechtskonform ist;¹⁰⁾ der EuGH musste – ebenso wie der VwGH – diese Frage aufgrund der betroffenen Streitjahre nicht beantworten und sah daher das Steuerabzugssystem als zulässige Methode an, „die steuerliche Erfassung der Einkünfte einer außerhalb des Besteuerungsstaats ansässigen Person sicherzustellen“. Aufgrund dieser unklaren Ausgangslage verwundert es daher nicht, wenn auch im BudgetbegleitG 2007 keine Aufgabe der Quellenbesteuerung nach § 99 EStG vorgesehen ist.

2.2. Möglichkeit der Kostenberücksichtigung im Abzugsverfahren

Der EuGH hat im *Scorpio*-Urteil allerdings klar gestellt, dass Ausgaben bereits im Steuerabzugsverfahren geltend gemacht werden können müssen, dieses also als *Netto*-steuerabzugsverfahren auszugestalten ist. Der Entwurf des BudgetbegleitG 2007 reagiert unter ausdrücklichem Hinweis auf das *Scorpio*-Urteil auf diese Vorgabe und sieht in § 99 Abs. 2 EStG vor, dass – als Ausnahme vom weiter bestehenden Prinzip des Bruttosteuerabzugs – mit „den Einnahmen (Betriebseinnahmen) unmittelbar zusammenhängende Ausgaben (Betriebsausgaben oder Werbungskosten) [...] vom vollen Betrag der Einnahmen (Betriebseinnahmen) abgezogen werden [können], wenn sie ein im EU-/EWR-Raum ansässiger beschränkt Steuerpflichtiger vor dem Zufließen der Einkünfte dem Schuldner der Abzugssteuer mitgeteilt hat“ (§ 99 Abs. 2 Z 2 erster Satz EStG-E). Macht der Steuerpflichtige von dieser Möglichkeit nicht Gebrauch, so steht ihm ausweislich der Erläuterungen die Kostenberücksichtigung im nachgelagerten Veranlagungsverfahren offen; dies entspricht den Vorgaben des EuGH.¹¹⁾

⁴⁾ BGBl. I Nr. 180/2004.

⁵⁾ Dazu etwa G. Kofler, taxlex 2005, 16 (16 ff.); Lang, SWI 2005, 156 (156 ff.); G. Kofler, JAP 2005/2005, 174 (174 ff.).

⁶⁾ BFH 28. 4. 2004, I R 39/04, BFHE 206, 120, BStBl. 2004 II 878.

⁷⁾ EuGH 3. 10. 2006, Rs. C-290/04, FKP *Scorpio* Konzertproduktionen GmbH.; dazu Cordewener/Grams/Molenaar, IStR 2006, 739 (739 ff.); Petutschnig/Six, taxlex 2006, 613 (613 ff.); Hohenwarter, RdW 2006/715, 783 (783 ff.); Lang, SWI 2007, 17 (24 ff.), Zorn, RdW 2006/716, 787 (787 ff.); G. Kofler, ÖStZ 2007 [in Druck].

⁸⁾ VwGH 19. 10. 2006, 2006/14/0109; dazu bereits Tumpel/Renner, SWK-Heft 34/35/2006, Seite S 944 (S 944 ff.), Zorn, RdW 2006/716, 787 (787 ff.), Lang, SWI 2007, 17 (17 ff.).

⁹⁾ Richtlinie 76/308/EWG, ABl. Nr. L 73 vom 19. 3. 1976, i. d. F. Richtlinie 2001/44/EG, ABl. Nr. L 175 vom 28. 6. 2001; siehe auch § 1 Abs. 1 und 2 EG-VAHG, BGBl. Nr. 658/1994 i. d. F. BGBl. I Nr. 132/2002; dazu etwa Jirousek, ÖStZ 2002/1055.

¹⁰⁾ Zumindest zweifelnd Cordewener/Grams/Molenaar, IStR 2006, 739 (739); Petutschnig/Six, taxlex 2006, 613 (615); Hohenwarter, RdW 2006/715, 783 (785 f.); tendenziell auch Lang, SWI 2007, 17 (24 f.); bejahend aber Zorn, RdW 2006/716, 787 (789).

¹¹⁾ Dazu ausführlich G. Kofler, ÖStZ 2007/195, 97 ff.

2.3. Unmittelbarkeitserfordernis

Der Entwurf des BudgetbegleitG 2007 erfordert, dass die berücksichtigungsfähigen Ausgaben „unmittelbar“ mit den Einnahmen zusammenhängen, und weicht damit deutlich vom Maßstab der Veranlassung i. S. d. §§ 4 Abs. 4, 16 EStG ab, weshalb offenbar Ausgaben, die zwar mit den Einnahmen „in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen“,¹²⁾ die aber nicht „unmittelbar“ sind, nur im Rahmen eines nachgelagerten Veranlagungsverfahrens nach § 102 Abs. 2 Z 1 EStG Berücksichtigung finden können. Von § 99 Abs. 2 Z 2 EStG sind aber jedenfalls die vom Vergütungsschuldner ersetzten – und damit ebenfalls als Einnahmen dem Steuerabzug nach § 99 EStG unterliegenden¹³⁾ – Spesen (z. B. Reise- und Unterkunftskosten) erfasst.¹⁴⁾ Als problematisch erweist sich hier, dass diesbezüglich eine Mitteilung dieser Ausgaben durch den beschränkt Steuerpflichtigen verlangt wird, obwohl diese Ausgaben unmittelbar mit den Vergütungen in Zusammenhang stehen und dem Abzugsverpflichteten besser bekannt sind als dem Empfänger der Einkünfte. Es sollte in § 99 Abs. 2 Z 2 EStG doch klargestellt werden, dass zwar in diesem Fall keine Mitteilung erfolgen muss; es wäre aber auch ein Hinweis wünschenswert, ob bzw. wie sich in diesen und allen anderen Fällen (z. B. bei Nettovereinbarungen) der beschränkt Steuerpflichtige zu entscheiden hat, ob er die Berücksichtigung der Ausgaben und damit den höheren Steuersatz von 35 % oder ansonsten die Bruttobesteuerung mit dem günstigeren Steuersatz von 20 % zur Anwendung gebracht haben will. Überdies deutet das Urteil in der Rs. *Scorpio* auf ein weites Verständnis des „unmittelbaren“ Zusammenhangs im Sinne einer *direkten Zurechenbarkeit* hin,¹⁵⁾ sodass nicht nur direkt zurechenbare direkte Kosten (z. B. für Licht- und Tonanlage, Bühne etc. bei den in *Scorpio* angesprochenen Künstlern), sondern auch für – allenfalls im Schätzungswege – aufteilbare direkt zurechenbare Ausgaben (z. B. Telefon-, Miet-, Personalkosten) zu erfassen wären. Interessant erscheint auch, dass nach dem Urteil des EuGH vom 15. 2. 2007 in der Rs. *Centro Equestro da Leziria Grande*¹⁶⁾ es im Rahmen der Veranlagung zulässig ist, nur die in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit den Einnahmen stehenden Ausgaben zum Abzug zuzulassen, soweit alle Kosten, die sich von dieser Tätigkeit nicht trennen lassen, unabhängig vom Ort oder Zeitpunkt ihrer Entstehung als solche Ausgaben betrachtet werden; die Berücksichtigungsfähigkeit scheint aber in Österreich ohnehin durch § 102 Abs. 2 Z 1 EStG hinreichend sichergestellt.

2.4. Keine Kostenberücksichtigung bei mangelnder Sicherung der Besteuerung?

§ 99 Abs. 2 Z 2 zweiter Satz EStG sieht eine Ausnahme von der Möglichkeit des Nettosteuerabzuges vor: „Unterliegt der Empfänger der als Ausgaben geltend gemachten Beträge der inländischen Besteuerung und übersteigen diese den Betrag von 2.000 Euro, ist ein Abzug vom vollen Betrag der Einnahmen nicht zulässig, wenn die steuerliche Erfassung zur inländischen Besteuerung nicht ausreichend sichergestellt ist.“ Damit wird ausweislich der Erläuterungen der Umstand berücksichtigt, dass etwa im Rahmen der Künstlerbesteuerung im Falle des Kostenabzuges (z. B. auf Ebene des ausländischen Theaters) die pauschale Mitbesteuerung der ausländischen Künstler entfällt und solcherart die beschränkte Steuerpflicht der Künstler „auflebt“. Die Formulierung des § 99 Abs. 2 Z 2 zweiter Satz EStG geht allerdings weit über diesen Fall hinaus und erinnert damit an einen „vorgelagerten“ Besteuernachweis, gegen den nach wie vor erhebliche ver-

¹²⁾ Ein solcher wirtschaftlicher Zusammenhang liegt bei Betriebsausgaben vor, wenn sie durch den inländischen Betrieb oder durch die inländische Tätigkeit veranlasst sind; bei Werbungskosten, wenn diese zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung von inländischen Einnahmen dienen; siehe Rz. 8042 EStR 2000; *Doralt/Ludwig*, EStG⁹, § 102 Tz. 14. Dabei können sowohl Ausgaben mit einem bloß mittelbaren Zusammenhang als auch vorbereitende und nachträgliche Ausgaben (*Doralt/Ludwig*, EStG⁹, § 102 Tz. 14) und im Schätzungsweg aufgeteilte Ausgaben (Rz. 8042 EStR 2000) Berücksichtigung finden.

¹³⁾ Siehe z. B. VwGH 20. 2. 1997, 95/15/0135, VwGH 17. 10. 2001, 2000/13/0087, VwGH 19. 10. 2006, 2006/14/0109.

¹⁴⁾ Siehe auch *Tumpel/Renner*, SWK-Heft 34/35/2006, Seite S 944 (S 944 ff.).

¹⁵⁾ In diesem Sinne auch *Cordewener/Grams/Molenaar*, IStR 2006, 739 (741).

¹⁶⁾ Rs. C-345/04, *Centro Equestre da Leziria Grande Lda*.

fassungs- und gemeinschaftsrechtliche Bedenken bestehen.¹⁷⁾ Auch der Hinweis in den Erläuterungen, dass die „Durchführung dieser Regelung [...] im Verwaltungsweg erfolgen“ werde, mag Bedenken in Hinblick auf das Legalitätsprinzip eröffnen, zumal der Begriff „nicht ausreichend sichergestellt“ hochgradig undeterminiert ist. Es wird allerdings davon ausgegangen werden müssen, dass eine solche Sicherstellung durch die Amtshilfe- und Beitreibungsrichtlinie und vergleichbare Instrumente gegenüber EWR-Staaten gewährleistet ist, weshalb als Anwendungsbereich dieser Regelungen wohl nur andere EWR-Staaten (und DBA-Staaten, bei denen aufgrund des Staatsangehörigendiskriminierungsverbots die Regelung auch zur Anwendung kommen muss) ausgenommen sein können.

2.5. Nachweispflichten

Wenngleich der EuGH in *Scorpio* deutlich gemacht hat, dass bereits im Steuerabzugsverfahren die Möglichkeit zur Berücksichtigung von gewissen Betriebsausgaben oder Werbungskosten bestehen muss, sind dem Urteil keine konkreten Aussagen zu den „Nachweisanforderungen“ gegenüber dem Abzugsverpflichteten zu entnehmen. Auffällig ist freilich, dass der EuGH den vom BFH angesprochenen „Nachweis“¹⁸⁾ in seiner Fragebeantwortung in eine bloße „Mitteilung“¹⁹⁾ modifiziert. Daraus ließe sich vorderhand ableiten, dass bereits eine Bestätigung der Ausgaben und deren Übermittlung an den Abzugsverpflichteten für deren Berücksichtigung im Abzugsverfahren ausreichen könnte und überdies sogar eine Schätzung (z. B. im Falle von Vorauszahlungen) nicht ausgeschlossen wäre.²⁰⁾ Der Entwurf des BudgetbegleitG 2007 greift diese Formulierung des EuGH auf und verwendet ebenfalls den Begriff „mitgeteilt“. Die Erläuterungen konkretisieren dies damit, dass diese Mitteilung „schriftlich“ zu erfolgen hat, weisen aber auch auf das Haftungsrisiko des Abzugsverpflichteten nach § 100 Abs. 2 EStG und darauf hin, dass dieser „einen solchen Abzug nur nach eingehender Prüfung auf Richtigkeit der Ausgaben (Betriebsausgaben oder Werbungskosten) vornehmen“ wird.

2.6. Steuersatz

Macht der Steuerpflichtige von der Möglichkeit der Kostenberücksichtigung im Abzugsverfahren Gebrauch, so findet nicht der 20%ige *Bruttoabzugssteuersatz* (§ 100 Abs. 1 *erster* Satz EStG) Anwendung, sondern es „*beträgt die Abzugsteuer 35 %, wenn der Steuerpflichtige eine natürliche Person ist, sonst 25%*“ (§ 100 Abs. 1 *zweiter* Satz EStG). Zutreffend wird dies mit einem Steuerbelastungsvergleich begründet: Da im Falle der Veranlagung beschränkt Steuerpflichtiger nach § 102 Abs. 3 EStG der Eingangssteuersatz aufgrund der – gemeinschaftsrechtskonformen²¹⁾ – Kürzung des Grundfreibetrages auf 2.000 Euro bei darüberliegenden Einkommen bei 38,33 % liegt, hat schon aus Gründen der Gerechtigkeit im Falle eines Nettosteuerabzugs auch eine Annäherung des Abzugssteuersatzes an die tarifliche Veranlagung zu erfolgen. Allerdings haben wohl Vereinfachungsüberlegungen zulasten einer gleichmäßigen Erfassung aller beschränkt Steuerpflichtigen zu einer pauschalen Festsetzung des 35%igen Steuersatzes ohne Veranlagungsverpflichtung zum normalen, höheren Tarif geführt. Wenngleich bisher im Schrifttum umstritten war, ob der – auch vom VwGH judizierte²²⁾ – Belastungsvergleich tatsächlich eine gangbare Lösung ist

¹⁷⁾ Lang, SWI 2005, 156 (158 ff.).

¹⁸⁾ Der BFH spricht in Vorlagefrage 3b ausdrücklich von Betriebsausgaben, die „*der im EG-Ausland ansässige Vergütungsgläubiger dem Vergütungsschuldner nachgewiesen hat*“.

¹⁹⁾ Siehe EuGH 3. 10. 2006, Rs. C-290/04, *Scorpio*, Tz. 49 und 52 („*mitgeteilt hat*“).

²⁰⁾ *Cordewener/Grams/Molenaar*, IStR 2006, 739 (740); in diese Richtung auch FG Düsseldorf 18. 8. 2003, 18 V 2628/03 A, EFG 2004, 995 (Schätzung im Rahmen des Haftungsverfahrens); siehe dazu auch Lang, SWI 2007, 17 (27 f.), der zumindest von der Berücksichtigungsfähigkeit „*mitgeteilter*“, zweifelsfrei abzugsfähiger Aufwendungen ausgeht.

²¹⁾ Zur zulässigen Außerachtlassung eines Grundfreibetrages bei beschränkt Steuerpflichtigen siehe EuGH 12. 6. 2003, Rs. C-234/01, Slg. 2003, I-5933, *Gerritse*, Tz. 48 ff.; EuGH 1. 7. 2004, Rs. C-169/03, Slg. 2004, I-6443, *Wallentin*, Tz. 19; dazu auch G. Koller, ÖStZ 2003/613, 307 (308 m. w. N.).

²²⁾ So etwa VwGH 19. 10. 2006, 2006/14/0109; ebenso Schreiben des dBMF vom 3. 11. 2003 „*Vereinfachtes Steuererstattungsverfahren gemäß § 50 Abs. 5 Satz 2 Nr. 3 EStG bei beschränkt Steuerpflichtigen*“.

oder ob nicht vielmehr *isoliert* sowohl auf Ebene des Steuersatzes als auch des Steuerabzugs ein Anspruch auf die günstigste Rechtslage besteht,²³⁾ entspricht die im Entwurf zum BudgetbegleitG 2007 u. E. klar den gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben. Denn den Urteilen des EuGH in den Rs. *Gerritse* noch *Scorpio* kann keinesfalls eine Anforderung an ein *hypothetisches* Steuersystem entnommen werden, dass beschränkt Steuerpflichtigen der umfassende Ausgabennachweis gegenüber dem Abzugsverpflichteten ermöglicht *und* der 20%ige, abgeltende Steuerabzug von diesen Nettoeinkünften gewährt werden müsste.²⁴⁾

3. Einlagenneutralisierung und Confusioerträge – Änderung des § 8 Abs. 1 KStG

Im Schrifttum wird schon lange die Frage diskutiert, inwieweit beim Zusammentreffen einer teilwertberechtigten Forderung mit der voll ausgewiesenen Verbindlichkeit im Falle eines gesellschaftlich veranlassten Forderungsverzichts des Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft die bilanzielle Betriebsvermögensmehrung auf Ebene der Gesellschaft auf Basis der Einlagevorschrift des § 8 Abs. 1 KStG zu neutralisieren ist. Die Verwaltungspraxis²⁵⁾ ging in Übereinstimmung mit der h. A. in der Literatur²⁶⁾ bisher von einer Forderungseinlage aus, die auf Gesellschaftsebene nach § 6 Z 14 lit. b EStG zu bewerten und nach § 8 Abs. 1 KStG zu neutralisieren sei; der Confusioertrag ergebe sich demnach aus der Differenz zwischen dem nach § 6 Z 14 lit. b EStG ermittelten Wert der Forderung und dem Buchwert der Verbindlichkeit. Der VwGH hat sich in seinem Erkenntnis vom 23. 9. 2005, 2003/15/0078,²⁷⁾ dieser Überlegung nicht angeschlossen und judiziert, dass i. S. e. Vollneutralisierungstheorie die auf Gesellschaftsebene eintretende Betriebsvermögensmehrung unabhängig vom Wert der Forderung zur Gänze auf Basis des § 8 Abs. 1 KStG zu neutralisieren sei, sofern der Verzicht selbst seine Wurzel im Gesellschaftsverhältnis habe.

Der Entwurf zum BudgetbegleitG 2007 kehrt diese Judikatur um, ohne allerdings auf die gegenteilige Rechtsprechung des VwGH in den Erläuterungen zu verweisen. Nach dem Entwurf soll § 8 Abs. 1 KStG um zwei Sätze ergänzt werden: *„Einlagenveranlasste Buchgewinne und Buchverluste bleiben bei der Einkommensermittlung außer Ansatz. Vermögensänderungen, die aus einer einlagebedingten Vereinigung von Aktiven und Passiven (Confusio) entstehen, sind steuerwirksam.“* Die Erläuterungen betonen, dass § 8 Abs. 1 „deutlicher“ auf das im EStG verankerte System der Behandlung von Einlagen in Körperschaften gem. § 6 Z 14 lit. b EStG abgestimmt werden soll. Von der grundsätzlichen Steuerneutralität sei aber der Buchgewinn oder Buchverlust im Falle des Zusammentreffens von Forderungen und Verbindlichkeiten oder von sonstigen Aktiv- und Passivposten in einer Person (Confusio) auszunehmen.

Wenngleich sich der Entwurf zum BudgetbegleitG 2007 gegen das Ergebnis des VwGH stellt, sind auch die Autoren dieses Beitrags nicht einer Meinung, welcher Lösung aus praktischer und rechtsdogmatischer Sicht der Vorzug zu geben ist. Zweifelsfrei ist das Ergebnis des VwGH aus rechtspolitischer Sicht im Sinne einer – auch vom Gesetzgeber oftmals demonstrierten – Sanierungsfreundlichkeit des Steuerrechts durchaus zu

mit Einkünften, die dem Steuerabzug nach § 50a Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG unterliegen, BStBl. 2003 I 533; siehe auch das Schreiben des dBMF vom 10. 9. 2004 „Mindeststeuersatz für beschränkt Steuerpflichtige nach § 50 Abs. 3 Satz 2 EStG“, BStBl. 2004 I 860.

²³⁾ So z. B. Cordewener, IStR 2004, 109 (113 ff.); in diese Richtung auch Lang, SWI 2007, 17 (25 ff.).

²⁴⁾ Dazu ausführlich G. Kofler, ÖStZ 2007 [in Druck].

²⁵⁾ Rz. 2599 EStR 2000 i. d. F. vor dem Wartungserlass 2005 (AÖFV Nr. 114/2006).

²⁶⁾ Doralt/Mayr, EStG⁶ (2001) § 6 Tz. 269 m. w. N.

²⁷⁾ VwGH 23. 9. 2005, 2003/15/0078, dem folgend UFS Wien 15. 2. 2006, RV/1885-W/04, sowie nunmehr auch Rz. 2599 EStR 2000 i. d. F. Wartungserlass 2005 (AÖFV Nr. 114/2006); siehe zu diesem Erkenntnis aus dem Schrifttum beispielsweise Zorn, SWK-Heft 33/2005, Seite S 913 (S 913 ff.); Petritz, GeS 2006, 125 (125 ff.); Sauer, taxlex 2006, 56 (56 ff.); Puchinger/Grau, FJ 2006, 175 (175 ff.); weiters Kanduth-Kristen, taxlex 2006, 436 (440). So bereits zuvor auch Heinrich, FJ 1997, 312 (312 ff.).

begrüßen.²⁸⁾ Andererseits sprachen bereits bisher eine Auslegung des gesetzlichen Korsetts des § 6 Z 14 lit. b EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG im Lichte der Wertungen des UmgrStG im Bereich der Confusioerträge sowie die parallel gelagerte gesellschaftsrechtliche Rechtsprechung²⁹⁾ für die Ansicht der Finanzverwaltung. Auch aus praktischer Sicht bewirkte die vom VwGH judizierte Vollneutralisierung auf *Gesellschaftsebene* in ihrem Zusammenwirken mit der Behandlung auf der *Gesellschafterebene* eine steuergünstige Asymmetrie, die vor allem im Rahmen der Gruppenbesteuerung und bei Upstream-Verschmelzungen zu einer – abhängig von der Auslegung des § 4 Abs. 12 EStG womöglich permanenten – doppelten Verwertung von Verlusten bzw. Betriebsausgaben führen könnte.³⁰⁾ Damit liegt aber auch eine ausreichende sachliche Rechtfertigung dieser Regelung vor.

4. Fremdfinanzierte Gewinnausschüttungen und Betriebsausgabenabzug – Änderung des § 12 Abs. 1 KStG

Die Abzugsfähigkeit von Schuldzinsen in Zusammenhang mit der Finanzierung von Gewinnausschüttung ist schon länger ein dogmatisch „heißes“ Eisen, zumal diese Kosten im Zusammenhang mit der nichtabzugsfähigen Einkommensverwendung in Form einer Ausschüttung nach § 8 Abs. 2 KStG stehen. Während aber an der Abzugsfähigkeit der Zinsen in Zusammenhang mit fremdfinanzierten Ausschüttungen in Besteuerungspraxis³¹⁾ und Fachschrifttum³²⁾ in der Vergangenheit bisher offenbar nicht gezweifelt wurde, hat das BMF – wohl auf Basis der Ansicht *Doralts*³³⁾ – zunächst in einem Erlass³⁴⁾ sowie nachfolgend in den Körperschaftsteuerrichtlinien³⁵⁾ diese Abzugsfähigkeit verneint, was wiederum vom UFS aufrechterhalten wurde.³⁶⁾ Dies ist auf vehemente und zutreffende Ablehnung aus Wissenschaft³⁷⁾ und Praxis³⁸⁾ gestoßen, die vom VwGH im Erkenntnis vom 19. 12. 2006, 2004/15/0122, geteilt wurden. In Abgrenzung zu seiner Rechtsprechung zu fremdfinanzierten Entnahmen nach § 4 Abs. 1 EStG steht nach Ansicht des Gerichtshofes die Gewinnausschüttung nämlich deswegen in wirtschaftlichem Zusammenhang mit dem Betrieb, weil sie die durch die Gesellschafter erbrachte Kapitalüberlassung abgilt; das – systemimmanente – Abzugsverbot nach § 8 Abs. 2 KStG gilt „nur für den Gewinn bzw. die Gewinnausschüttung an sich [...], nicht aber für die Aufwendungen der Fremdfinanzierung der Gewinnausschüttung“, weshalb „die Finanzierungsentscheidung zur Befriedigung des Anspruches auf Gewinnausschüttung (Finanzierung der Zahlung durch Eigen- oder Fremdmittel) im betrieblichen

²⁸⁾ Siehe z. B. die tendenziell zustimmenden Besprechungen von *Petriz*, GeS 2006, 125 (125 ff.), und *Sauer*, taxlex 2006, 56 (56 ff.).

²⁹⁾ Siehe z. B. OGH 24. 8. 1998, 8 Ob 64/98i, wbl 1999/23, 39; zur Einlage einer Forderung auch OGH 25. 9. 1997, 6 Ob 264/97k, ecolex 1998, 485 mit Anm. *Konwitschka*; siehe auch die umfangreichen Nachweise bei *Koppensteiner*, GmbHG² (1998) § 63 Rz. 15 und Rz. 19.

³⁰⁾ Siehe auch die Kritik bei *Kolienz/Wiesner/Zöchling*, RdW 2006/617, 658 (659).

³¹⁾ Siehe bereits die Entscheidung des RFH 11. 12. 1934, I A 55/34, RStBl. 1935, 119.

³²⁾ Ebenso, wenngleich kritisch, *Margreiter*, SWK-Heft 25/26/1996, Seite A 459 (A 469); siehe aus dem deutschen Schrifttum auch *Lempenau*, StJb 1986/87, 327 (336); *Meilicke/Sangen-Emden*, FR 1998, 938 (938); *Prinz*, StJb 1999/2000, 293 (312 f.); *Wacker*, DStR 1999, 1001 (1007).

³³⁾ Erstmals *Doralts*, EStG² (1992) § 4 Tz. 330 und aktuell EStG⁷ (2002) § 4 Tz. 330, jeweils unter „Finanzierungskosten“.

³⁴⁾ BMF, ÖStZ 2000/497 = ecolex 2000, 452 = RdW 2000/549.

³⁵⁾ Rz. 1217 KStR 2001; in diese Richtung bereits *Wiesner*, SWK-Heft 12/13/1991, Seite A I 139 (A I 160), und *Margreiter*, SWK-Heft 25/26/1996, Seite A 459 (A 468).

³⁶⁾ UFS Graz 8. 4. 2004, RV/0010-G/04.

³⁷⁾ *Damböck*, ecolex 2000, 446 (446); *Buschmann/Mayerhofer*, ÖStZ 2000/1173, 675 (677); *Beiser*, ÖStZ 2002/171, 96 (96 ff.); *Achatz in Bertl et al* (Hrsg.), Beteiligungen in Rechnungswesen und Besteuerung (2004) 131 (131 ff.); *Stangl*, Die außerbetriebliche Sphäre von Kapitalgesellschaften (2004) 156 f.; siehe auch G. *Koffler*, GesRZ 2002, 10 (10 ff.).

³⁸⁾ *Widinski*, Stellungnahmen des Fachsenats für Steuerrecht zum Entwurf der Körperschaftsteuerrichtlinien 2001, ÖStZ 2001/1014, 535 (538).

Bereich zu belassen“ ist und die Zinsen im Falle einer Fremdfinanzierung daher Betriebsausgaben darstellen.³⁹⁾

Der Entwurf des BudgetbegleitG 2007 stellt sich ausdrücklich gegen diese Rechtsprechung: Nach dem Entwurf eines § 12 Abs. 1 Z 8 KStG sollen „*Fremdfinanzierungskosten im Zusammenhang mit Einkommensverwendungen im Sinne des § 8 Abs. 2“* für nichtabzugsfähig erklärt werden. Die Erläuterungen betonen diesbezüglich, dass „*Einkommensverwendungen von Körperschaften (vor allem Ausschüttungen) [...] den Entnahmen des Einkommensteuerrechtes vergleichbar“* seien. In Hinblick auf das Erkenntnis des VwGH solle „*sichergestellt werden [...], dass die Fremdfinanzierung von Ausschüttungen auf Ebene der Körperschaft gleich den Entnahmen behandelt wird und daher auch die Kosten der Fremdfinanzierung keine Betriebsausgaben darstellen“*. Sie weisen auf das Ziel einer rechtsformunabhängigen Abgrenzung der „*steuerunwirksamen Sphäre der Einkommensverwendung (Entnahme, Ausschüttung) von der steuerwirksamen Sphäre der Einkommenserzielung“* hin.

Die geplante Vorschrift ist aus mehreren Gründen abzulehnen: *Erstens* hat der VwGH – entgegen der Ansicht der Erläuterungen – überzeugend festgehalten, dass zwischen der fremdfinanzierten Entnahme im Einkommensteuerrecht und der fremdfinanzierten Ausschüttung im Körperschaftsteuerrecht ein klarer, systematischer Unterschied besteht, und auf dieser Basis auch den Betriebsausgabencharakter der Fremdfinanzierungskosten anerkannt. Dazu tritt das vom VwGH nicht aufgegriffene Argument, dass der Anwendung der Mittelverwendungstheorie auf die Änderung der Finanzierungsform durch die Sphärentrennung zwischen Gesellschafter und Gesellschaft – ebenso wie bei jener zwischen Gläubiger und Schuldner – auch insofern eine Schranke gezogen ist, als der betriebliche Veranlassungszusammenhang mit dem vormals durch Eigenkapital finanzierten Betriebsvermögen nicht durchbrochen wird. Steht aber *zweitens* der grundsätzliche Betriebsausgabencharakter der Fremdfinanzierungskosten und damit dessen prinzipielle Abzugsfähigkeit nach § 4 Abs. 4 i. V. m. § 7 Abs. 2 KStG fest, so ist der Gesetzgeber nach dem verfassungsrechtlichen Sachlichkeitsgebot gehalten, ein Abweichen von einem solchen System des objektiven Nettoprinzips sachlich zu rechtfertigen.⁴⁰⁾ Diesbezüglich scheint sich aber in den Erläuterungen zum BudgetbegleitG 2007 die Katze in den Schwanz zu beißen: Diese stützen sich einerseits für das Abzugsverbot der fremdfinanzierten Entnahme (z. B. im Rahmen eines Zweikontenmodells) auf die Rechtsprechung des VwGH, anerkennen dann aber die ebenfalls vom VwGH judizierte Folgerung nicht, dass bei fremdfinanzierten Ausschüttungen eine andere Sichtweise geboten ist. Über dieses Dilemma hilft u. E. auch der Hinweis auf eine Rechtsformneutralität nicht hinweg, hat doch der VwGH ausdrücklich festgehalten, dass „*es das System einer Körperschaftsbesteuerung [zwar bedingt], die Ausschüttung des Gewinnes an sich von jeder Auswirkung auf das Einkommen der Körperschaft auszuschließen, solches gilt aber nur für den Gewinn bzw. die Gewinnausschüttung an sich, nicht aber für die Aufwendungen der Fremdfinanzierung der Gewinnausschüttung“*.⁴¹⁾ Schließlich und *drittens* bleibt zu betonen, dass auch im deutschen Recht – bei leicht abweichender Rechtslage – die Fremdfinanzierung von offenen und verdeckten Ausschüttungen *einerseits* zur Gänze zu abzugsfähigen Zinsen und *andererseits* dieser Zinsaufwand auch zu keiner (weiteren) verdeckten Ausschüttung an die Gesellschafter führt.⁴²⁾

³⁹⁾ VwGH 19. 12. 2006, 2004/15/0122.

⁴⁰⁾ Siehe z. B. VfSlg. 8457/1978; VfSlg. 9138/1981; VfSlg. 11368/1987.

⁴¹⁾ VwGH 19. 12. 2006, 2004/15/0122.

⁴²⁾ Siehe die Verfügung der OFD Kiel betreffend „*Zinsen auf verdeckte Gewinnausschüttung als weitere Gewinnausschüttung im Sinne von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG und andere Ausschüttung im Sinne des § 27 Abs. 3 Satz 2 KStG“* (S 2742 A-St 261), DB 2000, 2095; so im Ergebnis bereits RFH 11. 12. 1934, I A 55/34, RStBl. 1935, 119; ebenso *Lempenau*, StbJb 1986/87, 327 (336); *Meilicke/Sangen-Emden*, FR 1998, 938 (938); *Prinz*, StbJb 1999/2000, 293 (312 f.); *Wacker*, DStR 1999, 1001 (1007).