



**KAMMER DER WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER**  
**1081 WIEN VIII, BENNOPLATZ 4/1**      //      **TELEFON 42 16 72-0\***  
 TELE 112264      TELEGRAMMADRESSE WITREUKA WIEN      DVR: 0459402

An das  
 Bundesministerium für  
 Finanzen

Himmelpfortgasse 4-8  
 1015 Wien

Datum: 2. SEP. 1985

Verteilt: 5. 9. 85 Kreuz

St Wasserbauer

|                       |                    |                |           |
|-----------------------|--------------------|----------------|-----------|
| IHR ZEICHEN           | IHRE NACHRICHT VOM | UNSER ZEICHEN  | DATUM     |
| GZ. 06 0102/7-IV/6/85 | 10.7.1985          | 1090/85/Dr.G/K | 30.9.1985 |

BETRIFF: Entwurf eines Abgabenänderungsgesetzes 1985

Unter Bezugnahme auf die Übersendungsnote des Bundesministeriums für Finanzen vom 10.7.1985, GZ. 06 0102/7-IV/6/85, gestattet sich die Kammer der Wirtschaftstreuhänder, zu dem Entwurf eines Abgabenänderungsgesetzes 1985 wie folgt Stellung zu nehmen:

Vorbemerkung:

Der Entwurf weist, wie im allgemeinen Teil der Erläuterungen ausgeführt wird, drei Schwerpunkte auf, nämlich:

1. Regelungen zum Abbau der Doppelbelastung durch Einführung des Halbsatzverfahrens
2. Regelungen zur Förderung der Risikokapitalbildung durch die Begünstigung junger Aktien und
3. Regelungen, die der Rechtsbereinigung, der Verbesserung auf dem Gebiete der Verkehrsteuern sowie der Verlängerung zeitlich befristeter Steuergesetze dienen.

Zu diesen drei Schwerpunkten soll vorweg Stellung genommen werden.

## 1. Abbau der Doppelbelastung durch Einführung des Halbsatzverfahrens

Die Einführung des Halbsatzverfahrens wird befürwortet und es wird den Überlegungen zum Abbau der Doppelbelastung in den Erläuterungen zugestimmt. Das Halbsatzverfahren ist allen anderen Verfahren vorzuziehen und <sup>wird</sup> als erster Schritt zum Abbau einer Überbesteuerung und zum Übergang auf ein rechtsformen- und finanzierungsneutrales Steuersystem begrüßt.

Die Doppelbelastung wird durch das Halbsatzverfahren allerdings nur auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und nur im Verhältnis der Körperschaftsteuer zur Einkommensteuer beseitigt. An der grundsätzlichen Doppelbelastung mit Körperschaftsteuer, zu der es insbesondere bei Beteiligung von Kapitalgesellschaften an Kapitalgesellschaften kommt, wird dagegen nichts geändert. Dies bedeutet für Minderheitsgesellschafter, auf deren Anteil die Schachtelvoraussetzungen des § 10 KStG nicht zutreffen, eine sachlich unbegründete Diskriminierung. Der Minderheitsgesellschafter ist in Zukunft der einzige, dessen anteiliger Gewinn einer Doppelbelastung mit Ertragsteuern unterliegt. Dies wiegt umso schwerer, als ihm nach Gesellschaftsrecht von Gesetzes wegen keine Kündigungsmöglichkeit zukommt. Die verfassungsrechtliche Legitimation für seine Doppelbelastung ist nicht zu erkennen. Dementsprechend wird angeregt, auch diese Doppelbelastung auszuschließen.

Gesetzestehnisch könnte dies in der Form geschehen, daß anstelle der Befreiungsvorschrift des § 10 KStG für Schachtelgesellschaften eine generelle Ausnahme für Gewinnanteile aus Anteilen an Kapitalgesellschaften etc normiert wird. Analog wäre § 8 Z 4 GewStG abzuändern, um jegliche Doppelbelastung mit Gewerbesteuer vom Gewerbeertrag auszuschließen.

Auf dem Gebiete der Vermögensteuern sieht der Entwurf keine Maßnahme vor, um Doppel- oder Mehrfachbelastungen auf der Ebene von Kapitalgesellschaften und natürlichen Personen auszuschließen. Lediglich für neu ausgegebene Aktien natürlicher Personen wird durch die Neufassung der §§ 69 Abs 1 Z 1 lit c und 78 Abs 3 BewG eine Entlastung zur Förderung der Aktienemission gewährt, die allerdings betrags- und zeitmäßig begrenzt und außerdem an eine Hinterlegung gebunden ist. Systemgerecht ist aber nur die gänzliche Beseitigung der Doppelbelastung auf vermögensteuerlichem

Gebiet. Es wird daher die völlige Beseitigung der Doppelbelastung durch Änderung des § 63 BewG in eine allgemeine Befreiungsbestimmung für Anteile von Kapitalgesellschaften an Kapitalgesellschaften vorgeschlagen.

## 2. Regelungen zur Förderung der Risikokapitalbildung durch die Begünstigung neu ausgegebener Aktien

Den Ausführungen im allgemeinen Teil der Erläuterungen zur Notwendigkeit der Förderung der Risikokapitalbildung, der Aktie und der Aktiengesellschaft wird zugestimmt. Die zeitlich befristete Begünstigung der Aktienemission als Sonderausgabe gleichsam zur Initialzündung für eine Entwicklung des österreichischen Aktienmarktes wird begrüßt.

Mit der Zielsetzung der Kapitalmarktförderung steht jedoch die Beschränkung der Förderung auf Industrieaktien in Widerspruch. Entgegen den Erläuterungen sieht der Entwurf keine generelle Förderung des Aktienmarktes sondern nur eine Risikokapitalförderung für die Industrie vor. Die Notwendigkeit einer solchen Förderung soll nicht in Abrede gestellt werden. Es fehlt aber nicht nur in der Industrie am Risikokapital. Vor allem aber ist eine sinnvolle Entwicklung des Aktienmarktes von vornherein schwer vorstellbar, wenn sich die Förderung bloß auf einen Teil beschränkt. Ein Grund für den Ausschluß des Handels, der Kredit- und Versicherungswirtschaft, des Transportgewerbes oder der Fremdenverkehrs-wirtschaft etc, also des gesamten Dienstleistungssektors, ist nicht ersichtlich, wenn es dem Entwurf mit der Förderung der Risikokapitalbildung und der Aktie als Instrument der Risikokapitalaufbringung ernst ist. Vor einer halbherzigen beschränkten Lösung wird gewarnt, weil sie die Gefahr eines neuen Fehlschlages der Bemühungen um den Aufbau eines Aktienmarktes in Österreich mit sich bringt und damit der österreichischen Wirtschaft schaden kann. Denn hinsichtlich der Notwendigkeit des Aufbaus eines funktionsfähigen Aktienmarktes wird den Erläuterungen zum Entwurf voll zugestimmt. Es wird deshalb eine Ausdehnung auf jegliche Aktienemission befürwortet. Dies scheint schon wegen der zeitlichen Begrenzung der Förderung budgetär vertretbar. Langfristig ist außerdem zu erwarten, daß ein funktionsfähiger Aktienmarkt das Budget von Sanierungszuschüssen und Kapitalzuschüssen entlastet.

### 3. Regelungen, die der Rechtsbereinigung etc dienen

Im allgemeinen Teil der Erläuterungen wird richtig ausgeführt, daß zur Förderung der Risikokapitalbildung eine allgemeine Klimaverbesserung auf dem Gebiete der Besteuerung gehört. Dazu enthält der Entwurf einige Ansätze, insbesondere was die Abschaffung der Afa-Beschränkung für Kfz, Abbau gewerbesteuerlicher Hemmnisse für das Realitätenleasing und grunderwerbsteuerlicher Hemmnisse im Wohnungsbau anbelangt.

Diese Ansätze sind jedoch zu zaghaft, um zu einem Klimaum-schwung zu führen. Dazu wäre eine Reihe von Änderungen vor allem hinsichtlich jener Steuervorschriften notwendig, die sich in der Praxis als administrative Hemmnisse ohne fiskalische Ergiebigkeit darstellen oder zu wirtschaftlich völlig unver-ständlichen Steuerbelastungen führen. Dazu können im Zuge des überaus kurzen und in die Sommerzeit fallenden Begutachtungs-verfahrens nur einzelne Anregungen gegeben werden, insbesondere was das Problem des Sozialkapitals und das StrVG anbelangt.

### Abschnitt I: EStG 1972

#### Art I Z 1

Die Ausdehnung der Befreiung des § 3 Z 3 EStG auf alle Sterbe-gelder wird begrüßt. Es stellt sich allerdings die Frage, warum Leistungen im Krankheitsfall oder auf Grund eines Unfalles nur dann befreit sind, wenn sie von einer gesetzlichen Kranken- oder Unfallversorgung oder von der gesetzlichen Sozialversicherung geleistet werden. Eine Ausdehnung insbesondere auf Leistungen der Versorgungs- und Unterstützungseinrichtungen der Kammern der selbständig Erwerbstätigen wäre sachgerecht. Es wird deshalb vorgeschlagen, die Befreiung auf alle Kranken- und Unfallgelder auszudehnen.

Die in den Erläuternden Bemerkungen angeführte gleichzeitige Änderung im § 67 Abs 6 erster Satz EStG wurde offensichtlich auf Grund eines Redaktionsversehens vergessen.

#### Art I Z 2

Die Anpassung des § 3 Z 11 lit a aa an die Kollektivvertragspraxis wird begrüßt.

#### Art I Z 3 und Art II Z 2

Die Aufhebung des § 7 Abs 5 EStG wird begrüßt. Damit werden für die Zukunft sachwidrige Abschreibungssätze und unsinnige administrative Belastungen der Unternehmen, Berater und Finanzbehörden vermieden.

Allerdings führt das Fehlen einer Übergangsregelung dazu, daß es für einen Übergangszeitraum zu zusätzlichen administrativen Belastungen deshalb kommt, weil es ab 1.1.1986 durch mehrere Jahre Fahrzeuge gibt, für die verschiedene Methoden der Afa-Berechnung gelten. Es wird deshalb eine Übergangsregelung ähnlich der des Art II des AbgabenänderungsG 1982, BGBl 1982/570, mit einer einmaligen Anpassung in 1986 angeregt. Damit könnte in einem Kalenderjahr eine endgültige Bereinigung der administrativen Probleme aus dem wiederholten Wechsel der Rechtslage herbeigeführt werden.

#### Art I Z 4

Der Entwurf verwendet in § 18 Abs 1 Z 8 erster Satz erstmals den Ausdruck "junge Aktien", der sich auch in Abs 1 Z 8 lit c bb, in Abs 2 Z 4 lit b, Abs 4, § 27 Abs 6 Z 2 und in § 69 Abs 1 Z 1 lit c BewG idF des Entwurfes wiederfindet. Dem AktG ist dieser Begriff unbekannt. Im Fachschrifttum wird der Ausdruck nur im Zusammenhang mit Kapitalerhöhungen für neu ausgegebene Aktien verwendet und

umfaßt dann nicht im Zuge der Gründung ausgegebene Aktien (vgl zB Creditanstalt, AktienG mit Mustersatzung, 1983, Stichwortverzeichnis "Aktie-junge"). Es wird deshalb der Ersatz des Ausdruckes "junge Aktien" durch den Ausdruck "neu ausgegebene Aktien" vorgeschlagen, um damit klarer zum Ausdruck zu bringen, daß die Aktien sowohl aus der Gründung als auch aus einer Kapitalerhöhung stammen können. Es wird darauf hingewiesen, daß in § 107 EStG der Ausdruck "junge Aktien" aus guten Gründen nicht verwendet wird und daß § 18 Abs 2 Z 4 lit b bb ohnedies von "neu ausgegebenen" Aktien spricht.

In Z 8 erster Satz werden "Aufwendungen ... für die Anschaffung ..., die den Ausgabebetrag (Nennbetrag und ein Aufgeld) betreffen ..." unter gewissen Voraussetzungen zum Abzug zugelassen. Offenbar sollen damit, wie den Erläuternden Bemerkungen zu entnehmen ist, Nebenkosten der Anschaffung und Kurssteigerungen nicht begünstigt werden. Im vorgeschlagenen Gesetzestext kommt dies jedoch durch das Wort "betreffen" nur unklar zum Ausdruck. Es wird deshalb vorgeschlagen, "Aufwendungen ... für die Anschaffung bis zur Höhe des Ausgabebetrages (Nennbetrag und ein Aufgeld)" zum Abzug zuzulassen. Entsprechend dieser begrenzten Begünstigung der Anschaffungskosten sollte in lit a nach "sofortige volle Zahlung der Anschaffungskosten" der Passus "bis zur Höhe des Ausgabebetrages" eingefügt werden, weil das Verlangen unbillig wäre, auch die nicht begünstigten Teile der Anschaffungskosten (Nebenkosten, Kurssteigerungen) sogleich zur Bezahlung zu bringen. Außerdem kann es auch Anschaffungskosten geben, die sich des Wissens und der Kontrolle der Kreditunternehmungen entziehen und auf die es daher nicht ankommen sollte.

In Z 8 lit b sollte der vierte Satz geändert werden. Es ist nämlich nicht einzusehen, warum die Nachversteuerung beim Steuerpflichtigen zum Zug kommen soll, wenn die Kreditunternehmung einen Fehler macht. Es wird vorgeschlagen, die Regelung in zwei Sätze zu teilen, nämlich in einen Satz, der den Entfall der Nachversteuerung normiert und in einen weiteren Satz, der die Verpflichtung der Kreditunternehmung betrifft, deren Nichterfüllung sodann verfahrens- und allenfalls finanzstrafrechtliche Folgen für die

Kreditunternehmung auslösen würde, nicht aber Nachteile für den Steuerpflichtigen, den ja kein Verschulden trifft. Ohne Änderung des Gesetzesvorschlages würde die Regelung zivilrechtliche Haftungsfragen aufwerfen, die den Anlegern nicht zugemutet werden sollten.

Beim letzten Satz der Z 8 lit b ist unklar, wieso eine Kapitalherabsetzung vom Steuerpflichtigen zu melden sein soll. Diese Meldepflicht sollte der Kreditunternehmung obliegen, die zu ihrer Erfüllung weit besser geeignet ist.

In lit c aa wäre es angebracht, auch den Fall der Leistung eines Heiratsgutes bzw einer Heiratsausstattung aufzunehmen, wenn dieser auf andere Weise nicht finanziert werden kann. Besonders in denjenigen Fällen, in denen kurz hintereinander zwei oder mehrere Kinder heiraten, wird häufig das Sparvermögen, welches auch in Genußscheinen oder jungen Aktien angelegt sein kann, zur Finanzierung herangezogen werden müssen.

In lit c bb wird eine Erweiterung auf "innerhalb des gleichen Kalenderjahres oder von sechs Monaten" vorgeschlagen. Mit Rücksicht auf das noch unsichere Angebot neuer Aktien und zur Erleichterung der Disposition sollte es auch möglich sein, zuerst neue Aktien zu kaufen und sich erst später, bei günstiger Gelegenheit, für den Ankauf anderer neuer Aktien zu entscheiden.

#### Art I Z 5

In Z 4 lit b aa wird nach dem Klammerausdruck "Nennbetrag und Aufgeld" analog zu lit bb der Einschub von "neu ausgegebenen" vorgeschlagen, um klarzustellen, daß vom Steuerpflichtigen die Anschaffung nicht schon im Zuge der Gründung zu erfolgen hat. Denn nach dem Wortlaut des Entwurfes könnte man die Auffassung vertreten, daß die Anschaffung im Zuge der Gründung zu erfolgen habe, was aber schon wegen Zwischenschaltung der Kreditunternehmungen

unmöglich ist. Weiters sollte der Ausdruck "Eintragung der Gründung" entsprechend der Terminologie des AktG (vgl §§ 28 und 32) durch "Eintragung der Gesellschaft" ersetzt werden.

In Z 4 lit c aa wird die Beschränkung auf Industrieaktien abgelehnt. Dazu wird auf die Vorbemerkung betreffend Regelungen zur Förderung der Risikokapitalbildung durch die Begünstigung neuer Aktien verwiesen.

In lit c sollte unter aa und im letzten Satz die Beschränkung auf "körperliche" Wirtschaftsgüter entfallen. Die Industrie wird zwar regelmäßig "handgreifliche" Güter herstellen, es soll jedoch, wie dies auch die Erläuternden Bemerkungen wünschen, auch die serienmäßige Herstellung von Gütern in eindeutiger Weise einbezogen werden, die auf die Schaffung geistiger Werte zurückgehen. Nach dem Wortlaut des Entwurfes ist dies entgegen den Erläuternden Bemerkungen nicht der Fall, weil zB Urheberrechte an Schallplatten, Spielfilmen, Büchern, Zeitschriften und Software entgegen der Meinung der Erläuternden Bemerkungen keine körperlichen Wirtschaftsgüter sind.

In lit c letzter Satz sollten die diversen Einschränkungen für Holdinggesellschaften mangels Praktikabilität entfallen. Was eine "geschäftsleitende" Verwaltung von Beteiligungen ist und wann "auf Grund der finanziellen und organisatorischen Verflechtung" der Schwerpunkt des Unternehmensverbandes die industrielle Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter im Inland ist, wird kaum bestimmt werden können. Außerdem ist unklar, ob sich die Voraussetzung der finanziellen und organisatorischen Verflechtung auf die Beziehung zwischen der Holding und den Untergesellschaften, auf die Untergesellschaften untereinander oder auf den gesamten Unternehmensverband bezieht. Klarzustellen wäre auch, daß nicht mehrere Beteiligungen vorhanden sein müssen, sondern daß eine Beteiligung genügt.

In Z 4 lit c sollte in lit aa und im letzten Satz das Wort "nachweislich" gestrichen werden, weil lit d im ersten Satz ohnedies für sämtliche Voraussetzungen den Nachweis verlangt.

#### Art I Z 6

Der Nachversteuerungssatz von 60 % ist weit überhöht und der jährliche Verminderungssatz von 1 % viel zu gering. Es wird dabei offenbar unterstellt, daß nur Spaltenverdiener neue Aktien oder Genußscheine anschaffen werden. Steuerpflichtige mit niedrigeren Einkünften werden daher benachteiligt. Auch diejenigen Fälle werden benachteiligt, wo eine Veräußerung der auf diese Weise durch Wertpapiersparen geschaffenen Reserven in späteren Jahren infolge von Verlusten, Liquiditätsschwierigkeiten, außergewöhnlichen Belastungen und dgl erforderlich wird. Eine Nachversteuerung mit dem Belastungsprozentsatz, mit welchem im Veräußerungsjahr das "Normaleinkommen" versteuert wird, würde den Zahlungsmöglichkeiten der Steuerpflichtigen angemessener sein und daher gerechter erscheinen. Überhaupt ist eine Herabsetzung auf diejenigen Sätze, wie sie bei anderen Formen der Nachversteuerung von Kapitalbildungen durch Sonderausgaben anzuwenden sind, zu fordern. Zumindest aber wäre der jährliche Verminderungssatz auf 3 % pro Jahr zu erhöhen.

#### Art I Z 7

Die Untergliederung des § 23 b EStG ist aus gesetzestechischer Sicht zu begrüßen.

Bedenklich erscheint, daß der Anleger im Streitfall über die Voraussetzungen des § 23 b Abs 2 EStG Beweis zu führen haben wird. Insbesondere ist bedenklich, daß er einen Nachweis erbringen soll, daß der Unternehmensschwerpunkt des Beteiligungsunternehmens "nachweislich in einem diese Sektionszugehörigkeit begründenden Wirtschaftszweig gelegen ist". Zur administrativen Erleichterung

und zum Schutz der Anleger sollte eine Bescheinigung des Bundesministeriums für Finanzen analog § 18 Abs 2 Z 4 lit d EStG idF des Entwurfes vorgesehen werden.

Gegen § 23 b Abs 2 Z 3 lit d EStG idF des Entwurfes bestehen verfassungsrechtliche Bedenken, weil der Ausschluß von Unternehmen, an denen der Ehegatte oder Verwandte in gerader Linie beteiligt sind, jeder sachlichen Rechtfertigung im Sinne der Rechtsprechung des VfGH zum Gleichheitssatz entbehrt.

#### Art I Z 8

In § 27 Abs 6 Z 2 EStG sollte statt eines Verweises auf § 22 Abs 2 KStG besser der Wortlaut aus § 22 Abs 2 erster Satz übernommen werden. Dadurch würde der Gesetzestext leichter lesbar und es wären von vornherein Mißverständnisse ausgeschlossen, die die tatsächliche Anwendung des ermäßigten Steuersatzes des § 22 Abs 2 KStG (also ein vorhandenes steuerpflichtiges Einkommen, auf das diese Tarifbestimmung angewendet wird) für die Anwendung des § 27 Abs 6 Z 2 EStG verlangen könnten.

In § 27 Abs 6 Z 2 sollte durch eine eindeutige Formulierung klargestellt werden, daß Gewinnanteile aus neuen Aktien nicht nur für 10 Jahre ab dem Ende des Anschaffungsjahres steuerfrei sind, sondern auch dann, wenn solche schon im Anschaffungsjahr vereinahmt wurden.

In § 27 Abs 6 Z 3 erscheint die neue Bestimmung für stille Gesellschafter, wonach das "Verhältnis seiner Einlage zum Wert des Beteiligungsunternehmens" maßgeblich sein soll, praktisch undurchführbar. Es gibt keine exakte Methode zur Ermittlung des Wertes einer Unternehmung; die bekannten Methoden zeigen meist ganz unterschiedliche Ergebnisse, die auch von der Beurteilung durch den Begutachter beeinflußt sein können. Es muß deshalb gefordert werden, daß die diesbezüglich vorgesehene Gesetzesänderung für stille Beteiligung nicht durchgeführt wird.

Art I Z 9

Hinsichtlich des Verweises auf § 22 Abs 2 KStG in § 37 Abs 4 EStG wird auf die Ausführungen zu § 27 Abs 6 Z 2 EStG (Art I Z 8 des Entwurfes) verwiesen.

Die Einführung des Halbsatzverfahrens bedingt den Ausschluß des horizontalen Verlustausgleiches. Denn nach Rechtsprechung und Verwaltungspraxis (vgl Abschnitt 96 Abs 6 EStR 1984) sind bei der Ermittlung der für die Anwendung des § 37 maßgebenden Steuerbemessungsgrundlage die außerordentlichen Einkünfte mit Verlusten aus der gleichen Einkunftsart auszugleichen (horizontaler Verlustausgleich). Diese schon bisher oft kritisierte und den Gesetzeszweck einer Tarifbegünstigung für bestimmte Einkünfte widersprechende Handhabung ist geeignet, auch dem Sinn des neuen Halbsatzverfahrens vielfach entgegenzuwirken. Wissende werden dadurch veranlaßt, gewisse Anlageformen, die zeitweise auch Verluste ergeben können (zB die neuen Nullanleihen) zu meiden. Unwissende können sich, wenn § 37 EStG auf Grund von Verlusten in der gleichen Einkunftsart nicht zur Wirkung kommt, hintergangen fühlen, was wieder auf das Steuerklima und das Sparverhalten negativ wirkt. Hinzu kommt, daß in der BRD bei vergleichbarer Rechtslage der horizontale Verlustausgleich ausdrücklich abgelehnt wird. Nach Herrmann-Heuer-Raupach (§ 34 EStG Anm 11 bis 20 c) ist eine Tarifermäßigung eine Frage der Steuerbemessung und nicht der Einkommensermittlung. Begünstigte Einkünfte sind daher, wenn überhaupt eine Einkommensteuer anfällt, unter Anwendung der Tarifermäßigung zu besteuern. Um im Interesse des Steuerklimas und des Gesetzeszweckes - der Anregung bestimmter Tätigkeiten bzw Verhaltensweisen wie zB der Bereitstellung von Risikokapital oder auch der Stimulierung der Erfindertätigkeit (§ 38) - die Tarifermäßigung nicht durch vielfach zufällige Verluste der gleichen Einkunftsart zu gefährden, wird in § 37 Abs 1 EStG folgende ergänzende Bestimmung vorgeschlagen:

"Bei der Ermittlung außerordentlicher Einkünfte bleiben Verluste aus der selben Einkunftsart unberücksichtigt".

Art I Z 10

Die Möglichkeit der rückwirkenden Eintragung des Kindervermerkes durch die Neufassung des § 59 Abs 1 EStG wird als administrative Erleichterung begrüßt.

Art I Z 11

Die Einbeziehung der Zahlungen für Pensionsabfindungen in den § 67 Abs 8 EStG wird begrüßt. Die Formulierung könnte allerdings die Frage aufwerfen, ob der begünstigte Tarif nur auf die Abfindung bereits laufender Pensionszahlungen beschränkt werden soll. Die Anwendung auf die Abfindung von Pensionsanwartschaften sollte klargestellt werden.

Art I Z 12

Die Aufhebung des § 72 Abs 2 EStG wird begrüßt. Gesetzestechisch ist jedoch anzumerken, daß diese Aufhebung zur Folge hat, daß die weiteren Absätze neu zu numerieren sind.

Art I Z 13

Bei der Bewilligung des Antrages gemäß § 76 fünfter Satz EStG ist unklar, ob es sich um eine Ermessensentscheidung handelt. Gegen eine Ermessensentscheidung sprechen die Bedingungen der geringen Bedeutung oder der Möglichkeit der Nachprüfung, die eine Ermessensentscheidung unsinnig machen und den Gesetzessinn nicht erkennen lassen, an dem sich eine Ermessensübung orientieren sollte (vgl Art 130 Abs 2 B-VG). Dennoch wird in der Literatur eine Ermessensentscheidung angenommen (vgl zB Schubert-Pokorny-Schuch-Quantsch-nigg § 76 Tz 10). Daher wird vorgeschlagen, das Wort "kann" durch "hat" zu ersetzen, um klar zum Ausdruck zu bringen, daß dem Antrag

stattzugeben ist, wenn die Möglichkeit der Nachprüfung sichergestellt ist oder wenn es sich um Fälle von geringer Bedeutung handelt.

Art I Z 14

Die in § 81 EStG bewirkte Klarstellung zur lohnsteuerlichen Betriebsstätte wird begrüßt.

Art I Z 15

§ 122 Abs 3 EStG sollte durch Aufgabe der zeitlichen Limitierung aufgehoben und zeitlich unbefristet in § 8 EStG eingebaut werden. Denn jedes Unternehmen muß seine Baumaßnahmen mittel- oder langfristig planen. Die zweijährigen Limitierungen hindern die Planung und bedeuten außerdem einen Nachteil für die Bauwirtschaft. In Hinblick darauf, daß § 10 EStG als "Ausweich-Investitionsbegünstigung" für unbewegliche Wirtschaftsgüter eine zeitlich unbefristete Bestimmung enthält, ist auch der fiskalische Sinn des § 122 Abs 3 EStG nicht evident. Der notwendige Investitionsimpuls würde zudem eine Erhöhung des Prozentsatzes rechtfertigen.

§ 122 Abs 1 und 2 betreffen seit langem abgelaufene Veranlagungszeiträume. Die Aufhebung dieser Bestimmungen wäre gesetzestechnisch zu empfehlen. In Übereinstimmung mit den Grundsätzen über die Steuerschuldentstehung wären sie noch immer auf die maßgebenden Veranlagungszeiträume anzuwenden.

Zusätzliche Anregung zu § 14 EStG

Die Rückkehr zur Rechtslage vor dem 2. AbgÄG 1977 wird neuerlich vorgeschlagen, weil die derzeitige Fassung des § 14 EStG wirtschaftlich unverständlich ist, zur Scheingewinnbesteuerung und zur Verfälschung der Handelsbilanzen führt und damit schwerwiegende volkswirtschaftliche Schäden nach sich zieht.

Zusätzliche Anregung zu § 18 Abs 1 Z 3 EStG

Gemäß § 18 Abs 1 Z 3 lit a bis e EStG können die Kosten der Schaffung von Wohnraum in gemieteten Dachböden nur unter der Voraussetzung der Z 3 lit a der zitierten Gesetzesbestimmung als Sonderausgaben abgesetzt werden. Falls der Mieter selbst den Ausbau bewerkstelltigt, sind solche Ausgaben nicht absetzbar, weil es sich weder um eine Eigentumswohnung im Sinne des WEG handelt noch der Errichter die erforderlichen Voraussetzungen erfüllt. Zweifellos wurde zum Zeitpunkt der Aufnahme der Begünstigungsbestimmung die heute aktuelle Wohnraumschaffung in Dachböden unberücksichtigt nicht begünstigt, weil auf Grund der damaligen Gegebenheiten Wohnraumschaffung auf diese Art nicht üblich war. Vor allem durch verbesserte Dämmungs- und Isolierungstechniken ist diese Art von Wohnraum und ihre Schaffung erst in den letzten Jahren sinnvoll geworden. Mittlerweile bemühen sich auch die Stadtverwaltungen durch gezielte Förderungsaktionen (insbesondere die Dachbodenaktion in Wien) die Wohnraumschaffung in gemieteten Dachböden zu fördern und zu forcieren. Zum Beispiel tritt auch die Gemeinde Wien in ihrer Eigenschaft als Hauseigentümer an die Öffentlichkeit und bietet ihre Dachböden zum Ausbau an. Es ist daher an der Zeit, daß sich der Steuergesetzgeber dieser vernünftigen Entwicklung anschließt und Wohnraumschaffungen dieser Art zumindest ebenso fördert wie die bereits steuerlich begünstigten Formen der Wohnraumschaffung und § 18 Abs 1 Z 3 EStG entsprechend modifiziert.

Zusätzliche Anregung zu § 41 Abs 2 EStG

Die Bestimmung des § 41 Abs 2 EStG ist äußerst kasuistisch und für Steuerpflichtige und Finanzverwaltung überaus schwer anzuwenden. Sie führt in der Praxis immer wieder zu Härtefällen. Aus diesen Gründen wird vorgeschlagen, die Antragsveranlagung generell zu eröffnen. Damit würde die Fristenproblematik bei der Lohnsteuer-karteneintragung erheblich entschärft. Außerdem könnte der Fiskus Zinsengewinne verbuchen. Der Antrag wäre ohnedies mit dem Ablauf des auf den Veranlagungszeitraum zweitfolgenden Kalenderjahres befristet, sodaß nach angemessener Zeit keine Anträge mehr möglich wären. Die vorgeschlagene Neuregelung könnte einen Gewöhnungs-prozeß in Richtung einer allgemeinen Veranlagung einleiten und ist auch aus diesem Grunde überlegenswert.

Art II Z 4 zweiter Satz

Bei Ersatz von vor dem 1. Jänner 1986 angeschafften Genußscheinen durch nachher angeschaffte Genußscheine ist die Nachversteuerung von 25 % nicht gerechtfertigt. Dadurch wird eine Begünstigung, die unter der alten Rechtslage erworben wurde, rückwirkend aufgehoben.

Abschnitt II: GewStG 1953Art I und II

Im dritten Satz des vorgeschlagenen § 8 Z 1 GewStG wird die Streichung der Worte "in diesem Zusammenhang" vorgeschlagen, weil sich aus dem Zusammenhang (vgl § 6 ABGB) ohnedies ergibt, daß die Legaldefinition der Vermögensverwaltungsgesellschaften nur für Zwecke des § 8 Z 1 GewStG gilt.

Über die Berechnung der Kürzung des Gewerbeertrages bei Vorliegen von Betriebsvorrichtungen wird nichts angeordnet. Wie die Kürzung zu berechnen ist, zB im Verhältnis der gemeinen Werte (§ 10 BewG) oder nach betriebswirtschaftlichen Kriterien der Ertragszuordnung und gegebenenfalls nach welchen bleibt deshalb offen. Zur Vermeidung von Schwierigkeiten in der praktischen Durchführung wäre eine gesetzliche Anordnung zu begrüßen.

#### Zusätzliche Anregung zu § 8 Z 4

Unter Hinweis auf die Vorbemerkungen betreffend Abbau der Doppelbelastung durch Einführung des Halbsatzverfahrens wird folgende Fassung des § 8 Z 4 vorgeschlagen:

"Gewinnanteile jeder Art aus einem Anteil an einer inländischen Kapitalgesellschaft (§ 1 Abs 2 Z 2) und an einer ausländischen Gesellschaft, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist."

#### Abschnitt III: UStG 1972

##### Art I Z 1 und 2

Die vorgeschlagene Regelung erscheint für die Lieferung von Grundstücken sachgerecht und deckt sich mit Vorschlägen der Steuerreformkommission und der Kammer der Wirtschaftstreuhänder. Im Detail sind jedoch Änderungen geboten.

In § 12 Abs 14 UStG wird der liefernde Unternehmer "berechtigt", dem Empfänger der Lieferung den vom Vorsteuerabzug ausgeschlossenen oder auf Grund der Berichtigung geschuldeten Betrag, soweit er auf die Lieferung des Grundstückes entfällt, gesondert in Rechnung zu stellen. Eine dem § 11 Abs 1 UStG entsprechende Berechtigung des Lieferungsempfängers, einen gesonderten Ausweis der USt zu verlangen, fehlt dagegen. Ein solcher Anspruch ist aber

notwendig, damit der Leistungsempfänger das Recht auf Vorsteuerabzug durchsetzen kann, da die USt-Belastung ja in den Grundstückspreis einkalkuliert wird. Dementsprechend ist, wie dies bei § 11 UStG durch § 30 Abs 2 UStG erfolgte, der Bundesminister für Justiz in Abschnitt 14 des Entwurfes hinsichtlich Abschnitt III Art I Z 2 des Entwurfes in die Vollzugsklausel aufzunehmen. Da aber der gesonderte Umsatzsteuerausweis gemäß den allgemeinen Grundsätzen keine Erhöhung des zivilrechtlichen Preises bewirken soll, ist dies zumindest in den Erläuternden Bemerkungen klarzustellen.

Außerdem ist eine zivilrechtliche Preisanpassungsvorschrift für jene Fälle unumgänglich, in denen sich bei bestehenden Kaufverträgen mit Lieferzeitpunkt nach Inkrafttreten der Neuregelung der Nettopreis auf Grund des Vorsteuerabzuges für den Erwerber reduziert. Eine solche zivilrechtliche Preisanpassungsregelung muß erfolgen, weil es um Entlastungen bis zu 20 % der Baukosten etc gehen kann und nicht einzusehen ist, daß die neue Rechtslage ausschließlich dem Erwerber des Grundstückes zugute kommen soll, während die Belastung durch Vorsteuerkorrektur bzw der Verlust des Vorsteuerabzuges auf Grund der nunmehrigen Rechtslage dagegen ausschließlich vom Lieferanten getragen werden soll. Das Inkrafttreten der Neuregelung sollte aus Gründen der Vereinfachung auf Umsätze ab 1.1.1986 abgestellt werden. Das Erkenntnis des VfGH zwingt keineswegs, die Neuregelung mit dem Außerkrafttreten des § 6 Z 9 lit a UStG gleichzuziehen.

Unklar ist die Bedeutung des letzten Halbsatzes in § 12 Abs 14. Dies schon deshalb, weil man zu dessen Inhaltsklärung vier Verweisen nachgehen muß. Denn der letzte Halbsatz des § 12 Abs 14 verweist auf § 19 Abs 3, dieser auf § 11 Abs 12 und auf § 19 Abs 2 Z 1 lit a. Nach Studium all dieser Verweise ist dem Gesetzesanwender wohl nicht ohne weiteres klar, daß hier der Ausschluß der Verschiebung der Steuerschuldentstehung um einen Kalendermonat gemeint sein könnte. Der richtige Platz für die Regelung der

Steuerschuldentstehung ist auf Grund der Gesetzesystematik § 19. In § 19 Abs 4 bräuchte lediglich der Fall des § 12 Abs 14 letzter Satz einbezogen werden.

Völlig unbefriedigend ist die Neuregelung hinsichtlich des Eigenverbrauchs. Es ist nicht einzusehen, wieso bei Lieferung von Grundstücken eine Befreiung eingreift und die Vorsteuerkorrektur nur durch 10 Jahre erfolgen soll, während beim Eigenverbrauch stets volle Steuerpflicht gegeben sein soll. Eine sachliche Rechtfertigung dafür läßt sich nicht finden, sodaß die Neuregelung wieder verfassungswidrig erscheint. Insbesondere ist dabei zu bedenken, daß auch in Fällen des Eigenverbrauchs ein Vorgang vorliegen kann, der der Grunderwerbsteuer unterliegt. Zu denken ist hier zB an den Fall der Entnahme eines Grundstücks aus einer OHG oder KG innerhalb von fünf Jahren nach Gründung. In diesem Fall würde 8 % Grunderwerbsteuer neben 20 % Umsatzsteuer anfallen, ein Ergebnis, das die vom VwGH aufgezeigte Verfassungswidrigkeit auf die Neuregelung überträgt. Im übrigen ist die Eigenverbrauchsbesteuerung ohnedies wegen der bloß siebenjährigen Aufbewahrungs pflicht nicht administrierbar und steht im krassen Widerspruch zur Bestimmung des § 24 Abs 6 EStG, durch die der Gesetzgeber die Betriebsaufgabe zB anlässlich des Übertritts in die Pension steuerlich erleichtern will. Da diese unbefristete volle "Vorsteuerrückverrechnung" im Falle des Eigenverbrauchs zB durch Verkauf im familiären Unternehmensverband umgangen werden kann, ist sie zusätzlich unsozial, weil sie vor allem kleine, nicht entsprechend beratene Unternehmen trifft. Aus diesen Gründen ist die Streichung des zweiten Halbsatzes in § 6 Z 9 lit a geboten.

Unverständlich ist, daß der Entwurf keine Regelung für die Aufhebung des § 6 Z 9 lit b durch den VfGH sowie die ebenfalls aufhebungsverdächtigen Bestimmungen des § 6 Z 9 lit c und d vorsieht. Die Aufhebung des § 6 Z 9 lit b führt zu einem Anfall sowohl der Umsatzsteuer als auch der Gesellschaftsteuer und damit in allen Fällen des Ausschlusses des Leistungsempfängers vom Vorsteuerabzug zu einer Doppelbelastung mit Umsatz- und Gesellschaftsteuer. Diese Doppelbelastung ist aber die Wurzel der

verfassungsrechtlichen Probleme, die es zu beseitigen gilt. Ansonsten besteht die Gefahr, daß der VfGH mangels eines anderen geeigneten Aufhebungstatbestandes den Leistungstatbestand des § 1 Abs 1 Z 1 UStG aufhebt. Analoges gilt für die beiden restlichen lit des § 6 Z 9.

#### Art I Z 4

Der zweite Satz dieser Bestimmung ist nicht administrierbar, weil Differenzen bei einer Jahreserklärung überlicherweise erst auf Grund der Verprobung mit dem Jahresabschluß sichtbar werden. Es ist weder für den Abgabepflichtigen noch für die Behörde ohne äußerst langwierige Verwaltungsarbeit - praktisch der Verprobung eines jeden einzelnen Monats - möglich, festzustellen, aus welchem Monat die Differenz stammt. Auch ist nicht ersichtlich, ob die Nachzahlung durch Verminderung einer Gutschrift oder aber durch Erhöhung der Zahllast in einem anderen Monat entstand. Dem Fiskus bringt die vorgeschlagene Regelung per Saldo keinen Vorteil. Der Säumniszuschlag ist genauso verwirkt, wenn die Fälligkeit von Differenzbeträgen aus überhöhten Gutschriften, wie in Abs 4 allgemein für Nachzahlungen vorgesehen, mit dem Fälligkeitszeitpunkt des letzten Voranmeldungszeitraumes eintritt. Auch bringt der Entwurf neuerdings eine sachlich nicht zu rechtfertigende Differenzierung zwischen der Behandlung allgemeiner Nachzahlungen nach Abs 4 und Nachforderungen auf Grund überhöhter Gutschriften nach Abs 5. Aus diesem Grund sollte der zweite Satz ersatzlos gestrichen werden.

#### Zusätzliche Anregung zu § 4 Abs 5 UStG (Vervielfacher für Freispiele bei Spielautomaten)

Auf Grund des Erkenntnisses des VwGH vom 14.3.1980, 2080/79/8, wird bei Geldspielautomaten, wie sie nach den landesgesetzlichen Vorschriften in Wien und der Steiermark in großer Zahl in der Fremdenverkehrswirtschaft in Betrieb sind, nicht der Geldeinwurf,

sondern der Knopfdruck zur Spielfortsetzung als "Spielabschluß" unterstellt und für sogenannte Freispiele ein zwischen 150 und 300 % schwankender Vervielfacher in der Verwaltungsübung unterstellt. Dadurch beträgt die Umsatzsteuerbelastung 30 bis 50 % der Einnahmen, was bei notwendigen Gewinnprämien von ca 40 % für die Geräteeigentümer zwangsläufig Dauerverluste bringt. Hierdurch ergibt sich zunächst die Frage, ob bei Dauerverlusten überhaupt die Unternehmereigenschaft noch gegeben ist.

Die rückwirkende Vorschreibung der Umsatzsteuer für den Vervielfacher von Freispielen führte zu einer großen Anzahl von Rechtsmitteln und vielen Millionen uneinbringlicher Steuerrückstände, die für die betroffenen Unternehmer den Ruin und für die zuständigen Organe der Finanzbehörden einen letztlich sinnlos hohen Zeitaufwand bringen.

Dabei ist zu berücksichtigen, daß die gesamte Fachliteratur in Österreich und in der BRD wie auch das Bundesministerium für Finanzen anlässlich der Äußerung der Bundesregierung zum Verfassungsgerichtshofverfahren gegen das 2. AbgÄG 1977 von einem Vervielfacher nur im Zusammenhang mit ausbezahlten Gewinnen, nicht aber von sogenannten Freispielen sprechen. Wenn - wofür eine große Wahrscheinlichkeit besteht - die vom VfGH an den VwGH abgetretenen Beschwerden zumindest dazu führen, daß nach dem System des UStG für den Vervielfacher der aufstellende Gastwirt und nicht der Geräteeigentümer Unternehmer ist, müßten aus den jetzt vielleicht 100 Verfahren tausende komplizierte Verfahren gegen jeden einzelnen Gastwirt und Espressobesitzer mit zweifelhaftem Endergebnis geführt werden.

Die in der Fachliteratur wiederholt kritisierte, dem Umsatzsteuersystem widersprechende Handhabung, aus dem Inhalt eines Leistungsaustausches (Geldeinwurf gegen Gewinnchance) einen wiederholten Leistungsaustausch zu konstruieren, sollte daher - unabhängig von der zukünftigen Rechtsprechung des VwGH überdacht und im Interesse der Steuergerechtigkeit novelliert werden.

Zusätzliche Anregung zu § 12 Abs 2 Z 2 lit c (Ausschluß des Vorsteuerabzuges für Kfz)

Der Entwurf hebt zwar die Sonderregelung für Kfz auf dem Gebiete der AfA auf, lässt jedoch die systemwidrige Regelung des Ausschlusses vom Vorsteuerabzug bestehen. Dieses Vorsteuerabzugverbot wird von der Wirtschaft nach wie vor als unsachlich und unzweckmäßig empfunden. Die Schwarzarbeit in der Mechanikerbranche wird durch sie nicht unerheblich angeregt und die Steuermoral untergraben. Deshalb sollte der Ausschluß des Vorsteuerabzuges beseitigt oder zumindest (auf die lückenlos kontrollierbare) Anschaffung beschränkt werden. Damit würden auch administrative Belastungen entfallen, die von den Steuerpflichtigen zumeist für eine Schikane des Fiskus gehalten werden.

Abschnitt VI: BewG 1955

Art I Z 1

Der Begriff "junge Aktien" entspricht nicht der Terminologie des AktG und sollte deshalb durch den Begriff "neue Aktien" ersetzt werden. Dazu wird auf die Ausführungen zu Abschnitt I Art I Z 4, 5, 6 und 8 verwiesen. Die im allgemeinen Teil der Erläuterungen angekündigte zeitliche Beschränkung der Vermögensteuerbefreiung hinterlegter begünstigter Aktien lässt sich dem Entwurf nicht entnehmen, weil auch nach Ablauf der Hinterlegungspflicht für Zwecke der Sonderausgabenbegünstigung eine weitere freiwillige Hinterlegung bei einer Kreditunternehmung möglich ist.

Zusätzliche Anregung zu den §§ 6, 64 und 68 BewG

Unter Bezugnahme auf die Vorbemerkung betreffend Regelungen, die der Rechtsbereinigung, den Verbesserungen auf dem Gebiete der Verkehrsteuern sowie der Verlängerung zeitlich befristeter Steuergesetze dienen, wird der Ausschluß der dreifachen bzw mehrfachen Vermögensteuerbelastung über das Schachtelprivileg hinaus vorschlagen. Jeglicher Anteil einer Kapitalgesellschaft an einer anderen Kapitalgesellschaft etc sollte befreit werden, um diese systemwidrige Mehrfachbelastung auszuschalten. Die zeitliche Voraussetzung des zwölfmonatigen Bestandes der Beteiligung sollte ebenfalls entfallen. Folgende Novellierung des § 63 Abs 1 unter Änderung der Überschrift des § 63 BewG in "Befreiungen für Anteile von Kapitalgesellschaften an Kapitalgesellschaften" wird vorschlagen:

"Hält eine inländische Kapitalgesellschaft einen Anteil an einer inländischen Kapitalgesellschaft oder einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, so gehört dieser Anteil nicht zum Betriebsvermögen. Dies gilt sinngemäß ..."

Die Abs 2 und 3 hätten zu entfallen.

Abschnitt VII: GebG 1957Art I

Die Gebührenbefreiung für Anfragen bezüglich Zuständigkeiten wird begrüßt. Die Beschränkung auf "Behörden" sollte jedoch entfallen. In Übereinstimmung mit Abs 1 des § 14 TP 6 sollte auf das "Organ einer Gebietskörperschaft" abgestellt werden. Damit würden auch solche Dienststellen erfaßt, denen keine Behördenqualität zukommt und zum zweiten Anfragen nach innerbehördlichen Zuständigkeiten wie zB nach der Zuständigkeit der Magistratsabteilung A oder B in eindeutiger Weise inkludiert.

Zusätzliche Anregung zu § 9 GebG

Die Aufhebung des § 9 Abs 2 GebG durch den VfGH (BGBI 1985/202) erfordert eine Neuregelung des gesamten § 9 GebG, da die restlichen Bestimmungen ebenfalls von der Aufhebung durch den VwGH bedroht sind. Auf die Kritik dieser Bestimmung insbesondere durch Arnold wird verwiesen.

Abschnitt VIII: ErbStG 1955Art I Z 1

Die Bestimmung ist mit dem Hinweis auf den "Freibetrag in der Steuerklasse I" unklar formuliert. Anstelle dieses unklaren Verweises sollte der Verweis auf § 14 Abs 1 Z 1 treten.

Art I Z 2

Die Befreiung für Schenkungen zwischen Ehegatten zum Zwecke des gemeinsamen Erwerbes von Wohnraum wird grundsätzlich begrüßt, weil die Steuerpflicht dieser Schenkungen von der Bevölkerung nicht verstanden wird und vielfach aus kreditrechtlichen Gründen ein gemeinsamer Erwerb unter gemeinsamer Kredithaftung notwendig ist.

Allerdings ist am Entwurf zu bemängeln, mit welcher Kleinlichkeit die Begünstigung an Voraussetzungen geknüpft wird, die in der Praxis zumeist nicht erfüllbar sein werden. So ist zB unverständlich, wieso ein "gleichteiliger" Erwerb notwendig ist, wenn man zB an ein Einfamilienhaus denkt. Warum sollte nicht auch ein Anteil der nicht im Berufsleben stehenden Ehegattin von einem Viertel unter die Befreiung fallen? Unverständlich ist weiters, daß Schenkungen nur dann begünstigt werden sollen, wenn sie "zum Zwecke der gleichteiligen Anschaffung oder Errichtung einer

"Wohnstätte" erfolgen. Mit dieser Formulierung wird entgegen den Erläuternden Bemerkungen das "Anschreibenlassen" an einem bestehenden Wohnobjekt ausgeschlossen, wo auch kein Bezug der Wohnstätte "unter gleichzeitiger Aufgabe der Miet- oder Eigentumsrechte an der bisherigen Ehewohnung" erfolgt. Für kinderreiche Familien ist die Bestimmung wegen der Flächenbegrenzung mit 130 m<sup>2</sup> unanwendbar, was nicht nur asozial sondern auch in Widerspruch sowohl zum § 2 Z 3 WFG als auch zu § 18 Abs 2 Z 3 lit b EStG idF des Entwurfes und zur Judikatur des VwGH zu § 4 GrEStG steht. Weiters ist unverständlich, warum nicht auch Anteile an Häusern begünstigt sein sollen, wenn sich in dem Haus mehrere Wohnungen befinden, von denen eine als eheliche Wohnung benutzt werden soll.

Völlig an der Praxis vorbei gehen die Fristbestimmungen. Die Monatsfrist ab "Übergabe oder Fertigstellung" für den Bezug ist unbrauchbar, weil sehr oft unklar ist, wann die "Übergabe" oder "Fertigstellung" erfolgt. So werden zB bei Eigentumswohnungen oft schon einzelne Räume oder Wohnungen, aber noch nicht die ganze Anlage (vorläufig) übergeben und die Fertigstellung insbesondere von Stiegenhäusern, Gemeinschaftseinrichtungen und Außenanlagen sowie die Übergabe des Gesamtobjektes erfolgt nicht selten lange nach "vorläufiger" Übergabe einzelner Wohnungen. Schon zur Vermeidung praktischer Abgrenzungsprobleme sollte man deshalb die Frist zumindest auf ein Jahr verlängern. Die fünfjährige Frist ab vertraglicher Begründung des Miteigentums bzw Einreichung des Bauansuchens sollte so wie im vorgeschlagenen § 4 Abs 2 letzter Satz GrEStG auf acht Jahre ausgedehnt werden, weil die Praxis zeigt, daß vor allem beim Bau von Eigentumswohnungen zwischen Grunderwerb und Bezug viele Jahre vergehen können, ohne daß den Wohnungswerber daran ein Verschulden trifft.

Die "gleichzeitige Aufgabe" der Miet- oder Eigentumsrechte an der bisherigen Ehewohnung ist praktisch undurchführbar. Diese setzt, wörtlich genommen, den gleichen Tag voraus. In der Praxis liegen schon wegen Kündigungsfristen, Räumungsfristen und Übersiedlungsproblemen zwischen Bezug einer neuen und Räumung der alten Wohnung Wochen oder Monate. Überdies ist die Aufgabe der bisherigen

Ehewohnung nur dann möglich, wenn schon eine bestand. Die Beibehaltung der bisherigen Ehewohnung ist oft schon aus beruflichen Gründen notwendig, zB wenn jemand eine gemeinsame Ehewohnung in Wien erwirbt, weil die Ehegattin in Wien berufstätig ist und der "Mittelpunkt der Lebensinteressen" der Ehepartner und ihrer Kinder zB wegen Schulbesuchs der Kinder nach Wien verlegt wird, die frühere Ehewohnung in St. Pölten dem Ehegatten aber als Übernachtungsmöglichkeit dient, damit er seinem Beruf bei einer Dienststelle in St. Pölten weiter nachgehen kann. Die Überlassung der Wohnung an die Tochter aus Anlaß ihrer Eheschließung sollte ebensowenig die Begünstigung ausschließen.

Das Erfordernis der Benützung der Wohnstätte durch weitere fünf Jahre kann zu schweren Härten führen, wie zB bei Scheidung, bei Versetzung in einen anderen Ort usw. Zu den in solchen Fällen ohnedies eintretenden schweren finanziellen Belastungen kommt dann noch die Nachversteuerung.

Der Wegfall der Befreiung wird wohl gemäß § 22 ErbStG der Anmeldepflicht unterliegen müssen, weil sonst der Behörde die Schenkungssteuerpflicht kaum bekannt werden wird können. Dies sollte ausdrücklich in § 22 ErbStG normiert werden, um dem Steuerpflichtigen das Erkennen dieser Konsequenz zu erleichtern.

Der Gesetzesvorschlag ist derart restriktiv und mit so vielen Fällen für die Eheleute verbunden, daß man alle Eheleute vor der Inanspruchnahme der Befreiung warnen wird müssen. Die Bestimmung müßte daher in der vorgesehenen Form zum toten Recht werden. Um dies zu vermeiden, wird eine durchgehende Überarbeitung der Bestimmung angeregt, um sie praktisch anwendbar zu machen. Der zweite Satz sollte dabei durch Teilung in mehrere Sätze aufgelöst werden, um ihn für Laien lesbar zu machen. Der im ersten Satz verwendete Ausdruck "Wohnnutzfläche" sollte entweder durch "Nutzfläche" (vgl. § 2 Z 7 WFG) ersetzt oder selbständig definiert werden.

Abschnitt IX: GrEStG 1955Art I Z 1 bis 3

Die Neuregelung wird grundsätzlich begrüßt. Es fehlt jedoch eine korrespondierende Änderung bei den lit b und d der Z 1 und bei der lit c der Z 2 in § 4 Abs 1 GrEStG. Auch bei den dort bezeichneten Rechtsvorgängen (Rück- oder Weiterübertragungen) ist die Gleichheit des Schutzbedürfnisses gegeben. Gerade beim erstzitierten Fall reicht § 4 Abs 2 Satz 2 GrEStG in der derzeit geltenden Fassung nicht aus, um einen drohenden Grunderwerbsteueranfall zu vermeiden. Wenn der Gesetzgeber auch Rück- und Weiterübertragungen begünstigt, so sollte <sup>er</sup> dies generell hinsichtlich sämtlicher einschlägiger grunderwerbsteuerfreier Erwerbe normieren und nicht innerhalb der Gruppe der grunderwerbsteuerfreien Erwerbe eine sachlich nicht gerechtfertigte Differenzierung - die er durch den vorliegenden Entwurf ja beseitigen will - dahingehend aufrecht erhalten, ob die Voraussetzung "geschaffen hat" nun zutrifft oder nicht.

Art I Z 4 .

§ 4 Abs 2 GrEStG wird derart unübersichtlich, daß er geteilt werden sollte.

Erfüllt der "erwerbende Ehegatte" den begünstigten Zweck nicht fristgerecht, so hat der übertragende Ehegatte den begünstigten Zweck aufgegeben und ist dieser und sein Vertragspartner gemäß § 17 Z 4 GrEStG von der Grunderwerbsteuerpflicht getroffen. Abgesehen davon, daß auch das "Nichterfüllen" wiederum eine bloße Scheidungsfolge, etwa beim Eigenheim, sein kann, sollte dieses unbillige Ergebnis wohl Anlaß zur Überlegung geben, ob nicht beim vorläufigen Wirksamwerden einer Grunderwerbsteuerbefreiung dann,

wenn diese durch Aufgabe oder Nichterfüllen des begünstigten Zweckes wegfällt, durch ausdrückliche gesetzliche Anordnung auf die Steuerschuldnerschaft des Veräußerers verzichtet werden kann.

#### Abschnitt X: BAO

Die Rechtskraft wird, wie die vergleichende Verfahrenslehre feststellt, durch die BAO bereits in erschreckender Weise gering geachtet (vgl zur Kritik die Literaturhinweise bei Gassner, ÖStZ 1985, 1 FN 5). Die vorgesehene Ausweitung der Wiederaufnahmsgründe würde sie völlig zunichte machen. Die Neuregelung wäre schon aus diesem Grund verfassungsrechtlich höchst bedenklich, weil eine solche zusätzliche Ausweitung der Durchbrechung der Rechtskraft im österreichischen Verfahrensrecht keine Parallele fände und durch keine sachlichen Gründe zu rechtfertigen wäre. Sie ist auch aus Gründen der Rechtsstaatlichkeit abzulehnen, weil es völlig der Behördenwillkür überlassen bliebe, wann ein "zusammenfassender Überblick über einen mehrjährigen Zeitraum" gewonnen wurde, der eine abschließende Beurteilung ermöglicht. Die Wiederaufnahme muß als Eingriff in die Rechtskraft von klaren und eindeutigen neuen Tatsachen abhängen und nicht einer Beweiswürdigung, wie sie offenbar der "Überblick" sein soll. Die Beweiswürdigung als innerer Erkenntnisvorgang entzieht sich einer präzisen zeitlichen Bestimmung und ist deshalb als Wiederaufnahmsgrund völlig ungeeignet. Der Gesetzesvorschlag beruht auf einer Verkennung der Funktion des Rechtsinstituts der Wiederaufnahme. Außerdem stellt er eine einseitige und durch nichts sachlich zu rechtfertigende Begünstigung der Behörde dar. Es ist nämlich nicht einzusehen, warum nicht auch der Abgabepflichtige aus einem mehrjährigen Zeitraum einen "Überblick" für sich und zu seinen Gunsten gewinnen können sollte. Auch dies macht den Gesetzesvorschlag verfassungsrechtlich bedenklich. Mit dem Erkenntnis des VwGH vom 27.2.1985, 83/13/0056, 0089, 0090, lässt sich die Notwendigkeit des Gesetzes-

vorschlagens überhaupt nicht begründen, weil es in diesem Erkenntnis nicht um das Auffinden neuer Tatsachen sondern um eine andere rechtliche Beurteilung ging.

Der vorgeschlagene § 303 Abs 5 BAO ist aus diesen Gründen ganz entschieden abzulehnen. Er widerspricht diametral den jüngsten Tendenzen einer Verstärkung des Rechtsschutzes und eines die Parteieninteressen besser berücksichtigenden Abgabenverfahrens. Das Rechtsinstitut der vorläufigen Veranlagung, die derzeitigen Möglichkeiten zur Wiederaufnahme sowie die ohnedies sehr weitreichenden Bescheidbehebungsmöglichkeiten der BAO bieten genug Handhaben um eine gleichmäßige Besteuerung sicherzustellen. Daß die bestehende Verwaltungspraxis durch die Neuregelung abgesichert werden soll, wie die Erläuternden Bemerkungen ausführen, beweist nicht die Notwendigkeit der Neuregelung sondern vielmehr die Notwendigkeit, gelegentlich Mißbräuchen der Abgabenbehörden in der Anwendung der Rechtsschutzeinrichtungen entgegenzutreten (vgl dazu Gassner, ÖStZ 1985, 1.).

#### Abschnitt XI: StruktVG

Die Verlängerung des StruktVG wird begrüßt. Sie ist nicht nur wegen der steuerlichen Förderung der Aktienemission notwendig sondern auch geboten, um einen dynamischen Wirtschaftsablauf nicht zu behindern. Aus diesen Gründen sollten jedoch anlässlich der Verlängerung einige wesentliche Mängel beseitigt werden, die sich in der Praxis als administrative Hemmnisse ohne fiskalische Ergiebigkeit erwiesen haben, nämlich:

1. das Fehlen einer Gebührenbefreiung in § 2 StruktVG. Dieses erweist sich insbesondere bei Einbringung von wesentlichen Beteiligungen an GmbH in Kapitalgesellschaften als hinderlich, weil das Bundesministerium für Finanzen in Abweichung von

einer früher vertretenen Meinung nunmehr den Standpunkt bezogen hat, daß der Vorgang unter § 33 TP 21 GebG fällt und die §§ 15 Abs 3 und 19 Abs 2 GebG nicht eingreifen.

2. Das Fehlen einer ausdrücklichen Bestimmung, daß Vorgänge, die unter das StruktVG fallen, die Befreiungen des § 4 GrEStG nicht beeinträchtigen. Eine ausdrückliche Bestimmung zur Vermeidung dieser sinnwidrigen Auslegung der Vorschriften des GrEStG ist notwendig, weil einzelne Finanzämter für Gebühren und Verkehrsteuern der Auffassung sind, daß Verschmelzungen, Einbringungen und Zusammenschlüsse nach StruktVG zwar selbst keine Grunderwerbsteuer auslösen, jedoch schädliche Verwendungen der Grundstücke darstellen und damit zum Verlust von Befreiungen führen. Damit werden sinnvolle Strukturverbesserungen in der Wohnungswirtschaft unmöglich gemacht.
3. Die Beschränkung der Verkehrsteuerbefreiungen für den vorbereitenden Anteilserwerb auf sechs Monate. Dies steht in vielen Fällen zweckmäßigen Planungen entgegen, weil die Sechsmonatsfrist mit der neunmonatigen Rückwirkungsfrist des § 1 Abs 4 StruktVG nicht konform geht. Eine Erstreckung der Frist in § 2 StruktVG auf neun Monate wird angeregt.
4. Die Notwendigkeit, Betriebs- oder Teilbetriebseinbringungen einem Jahresabschluß zu Grunde zu legen. Diese Bedingung erweist sich immer mehr als bürokratisches Hemmnis und sollte deshalb wieder gestrichen werden. Sie ist Maßnahmen vor allem dann hinderlich, wenn die aufnehmende Kapitalgesellschaft einen anderen Bilanzstichtag als die übertragende hat.
5. Die fünfjährige Frist des § 1 Abs 2 StruktVG. Sie verhindert sehr oft sinnvolle Kooperationen mit Partnern, wenn zB nach der Ausgliederung eines Betriebes die Eingliederung in ein Unternehmen eines Partners sinnvoll ist. Die fünfjährige Frist sollte daher wieder entfallen.

6. Die von der Finanzverwaltung vertretene Unanwendbarkeit des Art I auf verschmelzende Umwandlungen nach dem UmwandlungSG. Die verschmelzende Umwandlung ist die einzige gesetzliche Möglichkeit, um Minderheitsgesellschafter gegen ihren Willen abfinden zu können. Sie ist deshalb für die Praxis sehr bedeutsam. Im Effekt kommt sie einer Verschmelzung nach AktG oder GmbHG gleich. Daher sollte sie, wenn man sich nicht ohnedies zu einer uns sinnvoll erscheinenden neuerlichen Geltung des Art II StruktVG entschließen kann, in die Maßnahmen nach Art I einbezogen werden.
7. Die Beschränkung des Art IV StruktVG auf Zusammenschlüsse von Personenunternehmen. Die Ausdehnung des Art IV auf den Zusammenschluß von Kapitalgesellschaften mit Kapitalgesellschaften oder Personenunternehmen zu Mitunternehmergemeinschaften sollte ebenfalls begünstigt werden, um sie von Gebühren und Verkehrsteuern zu entlasten.
8. Das Fehlen einer Rückwirkungsbestimmung in Art IV StruktVG. Dies führt in der Praxis vielfach zu Problemen, die durch analoge Rückwirkungsbestimmungen wie in den Art I bis III StruktVG vermieden werden sollten.

#### Zusätzliche Anregungen zum KStG

#### § 6 KStG (Pensions- und Unterstützungskassen)

§ 6 KStG wird, wie die Praxis zeigt, immer mehr zum toten Recht. Eine grundsätzliche Überarbeitung dieser Bestimmung in Verbindung mit der des § 4 Abs 4 Z 2 EStG wird angeregt, um die betriebs- und volkswirtschaftlich sinnvolle Funktion betrieblicher Pensions- und Unterstützungskassen wieder herzustellen.

### § 10 KStG (Befreiungen bei Schachtelgesellschaften)

Unter Bezugnahme auf die Vorbemerkung betreffend Abbau der Doppelbelastung durch Einführung des Halbsatzverfahrens wird vorgeschlagen, § 10 KStG durch Änderung der Überschrift in eine generelle Befreiung für Anteile an Kapitalgesellschaften wie folgt in Abs 1 neu zu fassen:

"Hält eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft einen Anteil an einer unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaft oder einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die einer inländischen Kapitalgesellschaft vergleichbar ist, so bleiben die auf den Anteil entfallenden Gewinnanteile jeder Art außer Ansatz. Die vorstehenden Bestimmungen gelten auch ..."

Der Abs 2 hätte zu entfallen.

Die Kammer bittet höflich um Kenntnisnahme und bemerkt, daß wunschgemäß 22 Ausfertigungen dieser Stellungnahme dem Präsidenten des Nationalrates zugemittelt werden.

Der Präsident:

i.V. Dkfm. Birkmayer e.h.



Der Kammerdirektor:

Dr. Schneider e.h.