

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
GZ. 14 0201/7-IV/14/88 | 22 |

DVR: 0000078
Himmelpfortgasse 4-8
Postfach 2
A-1015 Wien

Sachbearbeiter:
Mag. Treer
Telefon: 51 433/2716 DW

An das
Parlament

1010 Wien

Betrifft	GESETZENTWURF
Zl.	70 Ge 9 88
Datum:	18. MAI 1988
Verteilt	20. Mai 1988

Dr. Prantner

Betr.: Weiterleitung der Stellungnahme des Hauptverbandes
der Land- und Forstwirtschaftsbetriebe Österreichs
zum Ministerialentwurf für ein EStG 88

In der Beilage werden 22 Exemplare der Stellungnahme zum
Ministerialentwurf für ein Einkommensteuergesetz 1988 des Haupt-
verbandes der Land- und Forstwirtschaftsbetriebe Österreichs
übermittelt.

17. Mai 1988
Für den Bundesminister:
Dr. Nolz

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung:

Gallm

- 1 -

25.4.1988

**Stellungnahme des Hauptverbandes
der Land- und Forstwirtschaftsbetriebe Österreichs
zum Ministerialentwurf für ein
Einkommensteuergesetz 1988**

Präambel

Die Durchführung einer Steuerreform mit der Zielsetzung - wie diese im Arbeitsübereinkommen der Bundesregierung festgelegt wurde - das Steuersystem einfacher und gerechter zu machen, wird grundsätzlich sehr begrüßt. Diesen Zielen kommt der vorliegende Ministerialentwurf aber nur sehr begrenzt nach. Nur wenig echte Vereinfachungen sind zu erkennen, hingegen werden neue, kompliziert zu handhabende Bestimmungen eingeführt, neue ungerecht empfundene Bestimmungen geschaffen und neue Zweifelsfragen hervorgerufen. In der nachfolgenden Stellungnahme sind solche, soweit sie für die Mehrzahl der Mitglieder des Hauptverbandes im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder Vermietung und Verpachtung relevant sind, aufgezeigt.

An das Bundesministerium für Finanzen und die maßgeblichen Politiker wird die Bitte herangetragen, diese Ausführungen einer eingehenden Durchsicht zu unterziehen und die erbetenen Verbesserungen, Vereinfachungen und gerechteren Gestaltungen durchzuführen.

Die Tarifreform wird besonders positiv bewertet, diese entspricht jedenfalls den, anlässlich des Abschlusses des genannten Arbeitsübereinkommens, bekanntgegebenen Zielen, bzw. geht sogar darüber zugunsten der Steuerpflichtigen hinaus. Trotzdem soll über die aufgezeigten notwendigen Verbesserungen, die nur zum Teil auf die

- 2 -

Steuereinnahmen mittel- und langfristig eine Auswirkung haben,
aus den angeführten Zielsetzungen nicht hinweggesehen werden.

- 3 -

Zu § 2 Abs. 7: Wirtschaftsjahr

Der derzeit geltende Gesetzestext enthält im § 2 Abs. 5 die Bestimmung, daß die Zustimmung des Finanzamtes zum Übergang auf einen anderen Bilanzstichtag zu erteilen ist, wenn für den Übergang "gewichtige betriebliche Gründe vorliegen". § 2 Abs. 7 des Ministerialentwurfes enthält keine solche Verpflichtung für das Finanzamt, die geänderte Formulierung läßt den Schluß zu, daß die Bewilligung der Änderung des Bilanzstichtages trotz "gewichtiger betrieblicher Gründe" in das Ermessen des Finanzamtes gestellt werden soll. Eine solche Änderung widerspräche der Rechtssicherheit und den aus den EB hervorgehenden Zielsetzungen eines Mehr an "Steuergerechtigkeit" und einer "Verwaltungsvereinfachung". Die Anwendung von Abgabengesetzen muß für den Abgabepflichtigen kalkulierbar sein, er muß seine Betriebsorganisation darauf frühzeitig einrichten können. Es wird daher gefordert, den Wortlaut des § 2 Abs. 5, letzter Satz, EStG 1972 unverändert in das EStG 1988 zu übernehmen.

Zu § 4: Gewinnbegriff im allgemeinen

Zu § 4 Abs. 1

1. Die vorgesehenen Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z. 2 EStG 88 müssen als Teil der einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen zur Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinnes betrachtet werden. Sie sollten daher entweder in § 4 EStG als Begrenzung der absetzbaren Aufwendungen aufgenommen oder zumindest zitiert werden. In der vorliegenden Fassung scheinen nämlich die zum Begriff des Gewinnes und des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten in § 2 Abs. 4 zitierten Bestimmungen (§§ 4-14 und §§ 15 und 16) im Hinblick auf die zitierten Ausnahmen des § 20 Abs. 1 nicht vollständig. Die zitierte Bestimmung wurde offenkundig aus § 4 Abs. 5 Z. 7 dEStG übernommen. Sie sollte daher auch als Gewinnermittlungsbestimmung in § 4 (ö)EStG aufgenommen werden, wenn

- 4 -

tatsächlich der Forderung der Berufsvertretungsorganisationen der österreichischen Wirtschaft, welcher sich auch der Hauptverband anschließt, die vorgesehene Bestimmung in den Gesetzesstext nicht aufzunehmen, nicht nachgekommen werden sollte.

2. Der steuerliche Begriff der "Entnahmen" wird in der Weise umgestaltet, daß "alle nicht betrieblich veranlaßten Wertabgaben" an die Stelle der Entnahmen für "betriebsfremde Zwecke" gesetzt werden. Eine derartige Formulierung kann gegenüber dem bisherigen Erfordernis eines bestimmten Tätigwerdens des Steuerpflichtigen, nämlich eines "Entnehmens", in bedenklicher Form erweiternd ausgelegt und angewendet werden. Der bisher im österreichischen Ertragsteuerrecht nicht angewendete und daher auch nicht ausjudizierte Begriff der "Wertabgaben" kann in Verbindung mit den zitierten Bestimmungen des § 20 Abs. 1 schlechtweg dahingehend angewendet werden, daß auch Wertabgaben bzw. Wertminderungen, die zwischen dem persönlichen bzw. privaten Bereich des Steuerpflichtigen einerseits und dem unmittelbaren betrieblichen bzw. beruflichen Bereich andererseits liegen, als Entnahmen behandelt werden können. Als solche "nicht betrieblich veranlaßte Wertabgaben" kämen bei einer solchen Betrachtung z.B. Diebstähle, durch Nichtbetriebszugehörige verursachte Unfallkosten, Wertminderungen und Aufwendungen infolge von Naturkatastrophen und Immissions schäden, in Betracht. Diese neue Definition der "Entnahmen" muß daher als zu unbestimmt und extrem übersteigerbar abgelehnt werden.
3. Nach dem Ministerialentwurf sollen aus den betrieblich veranlaßten Aufwendungen nicht nur die zitierten nichtabzugsfähigen Ausgaben des § 20 Abs. 1 EStG ausgeschieden werden, sondern auch die Instandsetzungskosten; wobei diese - von der Ausnahme der Verrechnung der Rücklage nach § 11 abgesehen - auf zehn Jahre verteilt abgesetzt werden sollen. Das bedeutet wohl, daß diese in der Bilanz als Aktivposten mit einer jährlichen

- 5 -

Wertminderung um zehn Prozent behandelt werden sollen. Eine derartige Sonderbehandlung einer bestimmten Art von betrieblichen Aufwendungen würde zwischen den Anschaffungs- und Herstellungskosten einerseits und Aufwendungen (der Erfolgsrechnung) andererseits eine dritte Art von Kosten (richtiger: "Aufwendungen") schaffen. Die in den EB zu § 28 enthaltene Begriffsumschreibung und insbesondere die Beispiele werden zu zahlreichen Zweifeln und Rechtsmitteln Anlaß geben. Sie widerspricht der bisherigen Rechtsprechung des VwGH zur Abgrenzung des aktivierungspflichtigen Aufwandes von den Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten und einer den technischen Erfordernissen entsprechenden modernen Instandhaltung der Baulichkeiten. Es erscheint völlig widersinnig, wenn ein Austausch "entsprechend den technischen Erfordernissen" unterbleiben müßte, um die steuerliche Absetzbarkeit zu sichern und technisch überholte oder wirtschaftlich nicht mehr vertretbare Austauschteile, z.B. weil diese seinerzeit verhältnismäßig teuer durch Handarbeit gefertigt wurden, nunmehr ähnlich angefertigt und eingebaut werden müßten (Beispiel: Holzschindeldach anstelle einer Eindeckung mit Eternit). Durch die in den EB angeführten Beispiele für Instandsetzungsaufwand wird im allgemeinen der Wert des Gebäudes nicht erhöht, bei der vorgesehenen Abgrenzungsmaßnahme würden sich daher Scheinaktivia und damit auch eine im Sinne des Handelsrechts und des Insolvenzrechtes unzulässige Ausweisung eines tatsächlich nicht vorhandenen Vermögensmehrwertes ergeben. Der vorgesehene Abgrenzungzwang erscheint daher absolut überspitzt, wirklichkeitsfremd und auch dem Begriff der Bilanzwahrheit widersprechend. Daraus würden noch weitere Probleme entstehen, insbesondere:

- a) Welches sind die Kriterien für die Abgrenzung der "Instandsetzungskosten" vom Instandhaltungsaufwand? Ist der Instandsetzungsaufwand den "Aufwendungen für eine Großreparatur", wie derzeit im § 28 Abs. 2 EStG 1972 zitiert, gleichzusetzen?

- 6 -

- b) Entfällt im Falle der Verwirklichung der Vorstellungen des BMfF die Zuordnung von nachgeholttem Instandsetzungsaufwand als nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Bilanzansatz eines im vernachlässigten Zustand erworbenen Gebäudes, wie im Abschn. 53 Abs. 4 EStR 1984 angeordnet?
- c) Kann vom aktivierten Instandsetzungsaufwand ein Investitionsfreibetrag in Anspruch genommen werden?
- d) Wie ist vorzugehen, wenn der Teilwert des Instandsetzungsaufwandes im Verlaufe der zehnjährigen Abschreibungsfrist unter die aktivierten Zehntel bzw. den Restansatz in der Bilanz sinkt?
- e) Wie ist im Falle der Veräußerung des Gebäudes vorzugehen? Sind in einem solchen Fall die "Rest-Zehntel" zum Buchwert des Gebäudes zu rechnen und allenfalls die Summe aus den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zuzüglich der "Rest-Zehntel" dem Verkaufserlös gegenüberzustellen und als aufgelöste stille Reserve zu behandeln? Oder dürfen die "Rest-Zehntel" voll als Aufwand abgesetzt werden? Von welchem Betrag ist die Rücklage gem. § 12 zu berechnen?
- f) Ist der aktivierte Instandsetzungsaufwand in das Anlagenverzeichnis aufzunehmen?
- g) Ist eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung gestattet?
4. Positiv befunden wird besonders, daß der letzte Satz des § 4 Abs. 1 EStG im wesentlichen erhalten bleibt. Damit wird weiterhin dem Umstand entsprochen, daß Grund und Boden beim Land- und Forstwirt nur betrieblichen Zwecken dient bzw. die Grundlage für die Erzeugung oft über Generationen darstellt und nicht mit der Absicht, aus dessen Veräußerung Gewinn zu erzielen, erworben wird. Es können dagegen Werteinbußen wie z.B. durch schlechte Ernte oder Katastrophenschäden, z.B. durch Vermurungen und Überschwemmungen, nicht zu Gewinnminderungen durch Teilwertabschreibungen führen. Diese Bestimmung stellt daher kein Privileg dar.

- 7 -

Es ist erfreulich feststellen zu können, daß den Darlegungen des Hauptverbandes in der Eingabe vom 4. November 1987 an das BMFf bzw. den damaligen Staatssekretär, Herrn Dr. Dietz, entsprochen wurde.

Zu § 4 Abs. 2

1. Es wäre geboten, die Möglichkeit der Neufassung des Einkommensteuergesetzes zum Anlaß zu nehmen, den Zwang zur Berichtigung des Jahresabschlusses mit einem Zwang zur Berichtigung der Veranlagung, falls diese bereits rechtskräftig ist, zu ergänzen. Die gegenwärtige Rechtslage, die einen solchen Zwang nicht vorsieht, sondern sich an den Bestimmungen des § 303 BAO orientiert, ist unbefriedigend, der Rechtssicherheit zuwiderlaufend und kann zu ungerechtfertigt empfundenen Härten für die Steuerpflichtigen führen, besonders wenn eine Wiederaufnahme rechtskräftiger Veranlagungen zumeist nur zugunsten des Fiskus stattfindet.
2. Der letzte Satz des § 4 Abs. 2 soll entfallen. Es wäre im Sinne der Zielsetzung einer vermehrten "Steuergerechtigkeit", wenn dem Steuerpflichtigen das Recht, seinen Jahresabschluß zu ändern, ohne Zustimmung des Finanzamtes zustünde, ähnlich wie auch die Finanzverwaltung das Recht hat, einen Abgabenbescheid innerhalb bestimmter Fristen und Voraussetzungen zu ändern.

Zu § 4 Abs. 4

Vorweg wird auf die einleitende Stellungnahme zu § 4 Abs. 1 hingewiesen, wonach zweckmäßigerweise auch die bei der steuerlichen Gewinnermittlung nicht absetzbaren betrieblich veranlaßten Aufwendungen aus § 20 EStG der Übersichtlichkeit und der Rechtsystematik wegen in Abs. 4 angefügt werden sollen (vgl. die Ausführungen zu § 20).

Zu § 4 Abs. 5

Anläßlich der Neuregelung der Abzugsfähigkeit der Reisekosten muß gefordert werden, daß die Diskriminierung der Selbständigen gegenüber den Unselbständigen beseitigt wird. Selbständige Steuerpflichtige müssen unter denselben Voraussetzungen im gleichen Umfange und Ausmaß Reisekosten, insbesondere Verpflegungskosten, wie deren Dienstnehmer geltend machen können. Derzeit besteht die paradoxe Situation, daß ein Unternehmer oder Mitunternehmer, der zusammen mit einem Angestellten eine Dienstreise unternimmt, hierfür entweder gar keine Reisekosten geltend machen kann, weil die Grenze von 25 km nicht überschritten ist, oder nur niedrigere beanspruchen kann, weil die kollektivvertragliche Regelung, die für den Dienstnehmer gilt, günstiger ist als für ihn anerkannt wird. Die Formulierung soll daher künftig etwa wie folgt lauten: "Tagesgelder und Nächtigungsgelder aus Anlaß einer Dienstreise sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Betriebsausgabe anzuerkennen, soweit diese gem. § 26 Z. 4 bei einem Dienstnehmer mit vergleichbaren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht zu dessen Einkünften gehören."

Zu § 4 Abs. 6: Bestimmte Aufwandsvorauszahlungen

Die gegenständlichen Vorauszahlungen erfolgen nicht in jedem Fall periodisch und betraglich gleichmäßig für einen längeren Zeitraum (Beispiel: Zinsen von fallendem Kapital). Das Streben nach Vermeidung von steuerpolitisch unerwünschten Verlustabschreibungen, wie in den EB als Begründung angegeben, darf nicht zu einer periodenunrichtigen Verzerrung von Bilanzpositionen führen, die den handelsrechtlichen Vorschriften und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung widersprechen würden. Die verstärkten Bemühungen des BMF, solche "Verlustabschreibungen" zu verhindern, dürfen nicht ergeben, daß die Mehrzahl der unbeteiligten Steuerpflichtigen dadurch zu Schaden kommt. Es muß schließlich auch bedacht werden, daß die Mehrzahl der Bilanzierenden in Österreich eine einheitliche Bilanz und einen einheitlichen Jahresabschluß erstellt, da die Aufstellung und Weiterführung einer gesonderten Steuerbilanz zu Komplikationen und Kosten führt (vgl. die Ausführungen zu § 6 Z. 4).

- 9 -

Zu § 4 Abs. 8

Eine zweckmäßiger Lösung wäre in den szt. Vorschlägen von Präs. Dr. Jirkuff zu finden. Demnach könnte die stille Reserve im Grund und Boden in einer Vormerkung - oder u.E. auch in einem steuerneutralen aktivischen Ausgleichsposten in der Bilanz - führen. Diese käme erst im Zeitpunkt der Veräußerung des Grund und Bodens zur Versteuerung. Dadurch hat der Steuerpflichtige erst dann Einkommensteuer zu entrichten, wenn ihm das dazu erforderliche Geld zur Verfügung steht. Bei der vom BMF im Entwurf vorgesehenen Lösung können Härten durch Finanzierungsprobleme entstehen.

Zu § 6: Bewertung

Zu Ziff. 2

Zwischen Wieder- und Neuaufforstungskosten soll u.E. in Hinkunft kein Unterschied bei Unterbleiben eines Bestandsvergleiches gemacht werden. Einerseits ist die Unterscheidung manchmal schwierig, andererseits ergibt sich im Falle des Unterbleibens eines Bestandsvergleiches derselbe Effekt. Beide Arten von Aufforstungskosten sollen daher nicht zu aktivieren sein.

Zu Ziff. 4

Die beabsichtigte Ergänzung des derzeit geltenden Gesetzestextes durch einen Zwang zu einer aktivischen Rechnungsabgrenzung eines Abgeldes und der Geldbeschaffungskosten bei Verbindlichkeiten wird als eine die Rechtsprechung korrigierende Maßnahme empfunden. Wenn abweichend vom Handelsrecht Kosten der Geldbeschaffung, gleichgültig ob als Abgeld (Damnum, Zuzählprovision), als Kosten der Errichtung eines Darlehens- oder Kreditvertrages, sowie dessen Verbücherung und Vergebührungen, steuerlich in Hinkunft aktiviert werden müssen, so wird damit eindeutig gegen das imparitätische Realisationsprinzip verstossen. Wenn die Eigenmittel zur Finanzierung eines Unternehmens nicht ausreichen, so können die Kosten der Beschaffung für Fremdkapital nicht als Teil des Wertes eines Unternehmens behandelt und als Aktivposten in der Bilanz ausgewiesen werden. Es würde sich dabei um ein

- 10 -

eindeutiges Scheinaktivum handeln (vgl. die Ausführungen zu § 4 Abs. 6).

Zu Ziff. 5

1. Erfreulich ist, feststellen zu können, daß der Zwang, Einlagen in jedem Falle mit, gegebenenfalls weit unter dem tatsächlichen Wert liegenden, historischen Anschaffungskosten bewerten zu müssen, teilweise fallen soll. Es muß aber die Forderung erhoben werden, Entnahmen und Einlagen uneingeschränkt nach demselben Prinzip mit demselben Bewertungsmaßstab, nämlich mit dem Teilwert ohne Ausnahme, bewerten zu dürfen. Bliebe man innerhalb der vorgesehenen Fristen, besonders bei Gebäuden, dabei, daß die Einlage zu den historischen Anschaffungskosten, die Entnahme aber zum vollen Teilwert zu bewerten wäre, so ergäben sich nach wie vor ungerechtfertigte Vorteile für den Fiskus. Es bliebe auch nach wie vor die steuerliche Diskriminierung von Einzelunternehmungen und Mitunternehmerschaften und damit der Land- und Forstwirtschaftsbetriebe gegenüber Kapitalgesellschaften, weil bei den ersten bekanntlich auch im Privatvermögen befindliche Gebäude, die betrieblich genutzt werden, zum steuerlichen Betriebsvermögen gehören und im Falle der Veräußerung, Aufgabe des Betriebes, Entnahme oder Änderung der Nutzung von betrieblichen für private Zwecke eine Besteuerung eines Scheinertrages stattfinden würde; hingegen kann an eine Kapitalgesellschaft eine Vermietung aus dem Privatvermögen eines Gesellschafters ohne die vorgenannten nachteiligen Wirkungen erfolgen.
2. Völlig entbehrlich erscheint eine Frist für nicht in Grundstücken bestehende Wirtschaftsgüter, denn innerhalb eines Jahres werden im allgemeinen keine steuerlich gravierenden Wertschwankungen zu verzeichnen sein. Die in den EB gegebene Begründung mit dem Hinweis auf § 30 erscheint wenig stichhaltig, weil bei Beachtung der dort genannten Fristen durch den Steuerpflichtigen eine Besteuerung vermieden werden kann, bei

- 11 -

einer Aufnahme in das steuerliche Betriebsvermögen jedoch Steuerwirkungen eintreten und ein steuerpflichtiger Gewinn bei einer Veräußerung entstehen kann.

3. Falls tatsächlich innerhalb des im Entwurf angeführten Zeitraumes Grundstücke nicht zum Teilwert eingebracht werden dürfen, müßte zumindest ein Ausgleich für die in der Zeit der Zugehörigkeit zum Privatvermögen entstandenen Aufwendungen, so die Geldbeschaffungskosten für die Finanzierung des Erwerbes des Grundstückes, die Grundsteuer und dergleichen geschaffen werden, so z.B. in der Art, wie in Z. 4 für Geldbeschaffungskosten bei Verbindlichkeiten vorgesehen (aktivische Abgrenzung oder Erhöhung der Anschaffungskosten).
4. Schließlich wäre es ein Gebot der in der Einleitung der EB hervorgekehrten Zielsetzung der Steuerreform mehr Steuergerichtigkeit zu schaffen, daß Bilanzansätze, die dem gesetzlichen Zwang entsprechend bisher bei Privateinlagen gegenüber dem tatsächlichen Wert niedriger angesetzt sind, steuerneutral aufgewertet werden dürfen, womit auch dem Gebot der Bilanzwahrheit stärker entsprochen werden würde. Auch in diesem Zusammenhang muß die vorgesehene Frist von zehn Jahren abgelehnt werden.

Zu Ziff. 10

In der vorgesehenen Art und Weise würden Subventionen nach wie vor indirekt zur Versteuerung kommen. Es würde sogar ein steuerlicher Nachteil durch Gewährung einer Subvention dem Steuerpflichtigen dadurch entstehen, daß er insoweit den Anspruch auf einen Investitionsfreibetrag verliert. Es wird daher vorgeschlagen, Subventionen in der Art einer Rechnungsabgrenzungspost bilanzmäßig darzustellen und auf die Laufzeit gleichmäßig verteilen zu können (vgl. Entwurf zu Z. 4, 2. und 3. Satz). Die vorgesehene Bestimmung würde einen Zwang zur Legung stiller Reserven bedeuten, die bei der Veräußerung eines Vermögensgegen-

- 12 -

standes oder des Betriebes zu deren Besteuerung führen würde. Der Zielvorstellung einer Subvention würde aber nur die volle Abschaffung dieser Bestimmung entsprechen, erst dann käme die Steuerbefreiung in § 3 Z. 6 zur uneingeschränkten Anwendung.

Zu § 7: Absetzung für Abnutzung

Der Gesetzesentwurf verlangt zwingend eine lineare AfA und verbietet die Durchführung der bisher begrenzt zulässigen degressiven AfA und auch die der leistungsbezogenen AfA. § 114 Abs. 1 enthält dazu eine Übergangsvorschrift für vor dem 1.1.1989 in Betrieb genommene Anlagegüter.

Die EB enthalten keine Begründung für die vorgenannten Verbote. Es wird daher angenommen, daß auch hier die Absicht "Verlustbeteiligungsmodelle" zu vermeiden durchschlägt. Es muß auch in diesem Zusammenhang vermerkt werden, daß diese Absicht, die auch an mehreren anderen Stellen der EB zum Ausdruck gebracht wird, u.E. nicht in einer Art und Weise verwirklicht werden soll, daß die Land- und Fortwirtschaftsbetriebe dadurch wesentliche Nachteile und Verwaltungser schwernisse erleiden. Um Auswüchse von Verlustbeteiligungsmodellen zu vermeiden, steht ohnedies die Mißbrauchsbestimmung des § 22 BAO, als auch die Bestimmung des § 21 Abs. 1 BAO, wonach in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend ist, zur Verfügung. Gerade die leistungsbezogene AfA würde der tatsächlichen Entwertung von Anlagegütern am ehesten Rechnung tragen und wäre die technisch und wirtschaftlich am ehesten gebotene. Sie ist sicherlich nicht, oder nur in wenigen Ausnahmefällen, für Verlustbeteiligungsmodelle herangezogen worden. Deren Aufhebung erscheint daher am wenigsten begründet. Die degressive AfA trägt dem Verlauf der Entwertung, besonders bei beweglichen Anlagegütern, am ehesten Rechnung. Die Anwendungsmöglichkeit der degressiven AfA als auch der leistungsbezogenen AfA wurde ohnedies durch Abschn. 51 EStR 1984 nur stark begrenzt ermöglicht. Der

wesentliche Inhalt dieser Erlaßstelle sollte daher in das Gesetz übernommen werden.

Zu § 8: Sonderformen der Absetzung für Abnutzung

1. Eine geringfügige andere Verwendung eines Gebäudes als zur gewerblichen Tätigkeit, z.B. für ein Büro oder eine Wohnung eines Arbeitnehmers, soll nicht zum Anlaß genommen werden können, die 2 %-ige AfA zu verweigern. Das Wort "ausschließlich" soll daher durch "überwiegend" ersetzt werden. Es wäre unmöglich, eine AfA getrennt für einen ausschließlich gewerblich oder betrieblich genutzten Teil und für den anderen Teil zu berechnen und auf diese Weise vielleicht sogar für Gebäudeteile getrennte Buchwerte ermitteln zu müssen. Ist ein Gebäude Betandteil des Betriebsvermögens, so kann es nur eine einheitliche AfA und einen daraus errechneten Buchwert haben. Es muß daher gefordert werden - auch aus Gründen der Vermeidung komplizierter Berechnungen und Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung - einen einheitlichen AfA-Satz anzuwenden. Der einheitliche AfA-Satz wäre dann bei überwiegend industrieller, gewerblicher oder land- und forstwirtschaftlicher Nutzung 4 % und bei überwiegend sonstiger betrieblicher Nutzung 2 %, ausgenommen die sondergeregelten Bank- und Versicherungsunternehmungen. Die Ergänzung mit "land- und forstwirtschaftlicher" muß vom Hauptverband zur Vermeidung einer ungerechtfertigten Benachteiligung gegenüber den Gewerbebetrieben gefordert werden. (Soll eine in der Form eines Nebenbetriebes betriebene forsteigene Säge anders behandelt werden als eine gewerbliche?). Zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken genutzte Gebäude entwerten sich durchaus nicht langsamer als gewerblich genutzte.
2. Bei in gebrauchtem Zustand erworbenen Gebäuden sollen die im Gesetzesentwurf angeführten AfA-Sätze verhältnismäßig erhöht werden. Zu einer entsprechenden Klarstellung und zur Vermeidung von Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung, d.h.

- 14 -

im Sinne einer Verwaltungsvereinfachung, wird vorgeschlagen, im vorgesehenen Gesetzestext folgendes einzufügen: "Die vorangeführten AfA-Sätze sind für in gebrauchtem Zustand erworbene Gebäude im Verhältnis der voraussichtlichen Restnutzungsdauer zur angenommenen Gesamtnutzungsdauer zu erhöhen".

3. Da beabsichtigt ist, AfA-Sätze für Baulichkeiten in den Gesetzestext aufzunehmen, soll diese Gelegenheit genutzt werden, um auch die AfA für Forstwege gesetzlich zu regeln. Es wird daher ersucht, die derzeit geltende, nur erlaßmäßige Regelung laut Abschn. 97 Abs. 7, letzte drei Sätze, in den Gesetzestext aufzunehmen.
4. Vermißt wird die vorzeitige AfA, diese war ein Instrument für beträchtliche Investitionsanreize und Modernisierungsmaßnahmen. Besonders vermißt wird aber, daß deren Auslaufen ohne Übergangsmaßnahmen erfolgen soll, und daß bereits für Betriebe mit abweichenden Wirtschaftsjahr, zurück ab dem Beginn des Wirtschaftsjahres 1988/89 eine vorzeitige AfA unzulässig sein soll. Bei Beschußfassung über das EStG 1988 wird bereits für eine große Zahl österreichischer Betriebe das Wj 1988/89 begonnen haben bzw. mehrere Monate laufen. Bestellungen von Investitionsgütern müssen oft langfristig erfolgen, diesen liegt auch meist ein Investitions- und Finanzierungsplan zugrunde; die Planungen wären nun in vielen Fällen hinfällig, das Vertrauen in den Gesetzgeber und eine stabile Rechtslage erweist sich nun als unberechtigt. Es ist auch nicht einzusehen, daß die Investitionen von österreichischen Unternehmungen steuerlich unterschiedlich im Jahr 1988 behandelt werden sollen, je nachdem, mit welchem Stichtag das Wirtschaftsjahr einzelner Betriebe begonnen hat. Es muß daher gefordert werden, daß auch für das Auslaufen der vorzeitigen AfA Übergangsbestimmungen, ähnlich wie in den §§ 112, 113, 114 und 117 in das Gesetz aufgenommen werden, sodaß für sämtliche österreichische Unternehmungen - wenn es schon sein muß - die

- 15 -

vorzeitige AfA im Sinne des § 8 EStG 1972 für Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Anlagegütern bis 31.12.1988 zulässig ist.

Zu § 9: Investitionsrücklage

1. Die Herabsetzung des Ausmaßes der Zuführung von 25 % auf höchstens 10 % schon ab 1988, kann nicht mit der Senkung des Einkommensteuertarifes ab 1989 begründet werden. Auch dieser Herabsetzung wird zum Teil rückwirkend eine Auswirkung zukommen, besonders bei Betrieben mit abweichendem Wirtschaftsjahr und hier bereits für 1987/88! Zum Zeitpunkt der Beschußfassung über das EStG 1988 werden viele Betriebe bereits das Wj 1987/88 abgeschlossen haben, manche werden auch schon die Bilanz erstellt haben und müßten diese dann ändern. Auch die Zuführung und Auflösung der Investitionsrücklagen gehört zur Unternehmensplanung und soll daher auf die vorgesehene Weise nicht beeinträchtigt werden.

Es muß daher gefordert werden, daß auch die Einschränkung des Ausmaßes der Investitionsrücklage erstmalig bei der Veranlagung 1989 Geltung hat.

2. § 117 Abs. 2 soll mit der Jahreszahl "1986" ergänzt werden. Im Text des Entwurfes ist offenbar ein Schreib- bzw. Unterlassungsfehler unterlaufen.

Zu § 10: Investitionsfreibetrag

Wenig verständlich und kompliziert administrierbar erscheint die neue Bestimmung des Abs. 7, 2. und 3. Satz. Hier wird vom BMF eine dem problematischen § 23 a EStG ähnliche Wirkung, ja für den Fall der Veräußerung des Betriebes oder Anteiles daran, nachteilige (weil dann ein Verlustausgleich, falls kein Veräußerungsgewinn entsteht, überhaupt unmöglich wird), angestrebt. Für die im

- 16 -

Falle des Entstehens eines Verlustes oder dessen Erhöhung geltend gemachten Investitionsfreibeträge müßte eine Art Nebenbuchführung geführt werden, die im Falle von Gewinnänderungen durch Veranlagung, Betriebsprüfung oder Rechtsmittelerledigungen, oft auch erst nach Jahren, unter Umständen mehrmals, geändert werden müßte. Diese Wirkungen könnten sich über mehrere Jahre mit mehrmaligen Änderungen hinweg erstrecken. Eine aufwendige und komplizierte Methode, welche die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung arbeitsmäßig erheblich belasten kann. Eine derartige Regelung soll daher nicht in das Gesetz Eingang finden.

Zu § 12: Übertragung stiller Reserven und Übertragungsrücklage

1. Die beabsichtigte Einschränkung der Übertragbarkeit von stillen Reserven aus körperlichen Wirtschaftsgütern auf angeschaffte oder hergestellte körperliche Wirtschaftsgüter und ähnlich von unkörperlichen Wirtschaftsgütern auf eben-solche ist wirtschaftlich nicht sinnvoll und würde dem Grundgedanken der Mobilität, und auch der Verbesserung der Finanzierung von vielen Betrieben, zuwiderlaufen. Wenn z.B. ein Betrieb mit Investitionsbedarf eine Beteiligung zur Ermöglichung der Finanzierung der Errichtung einer Forststraße veräußert, so soll ihm nach dem Ministerialentwurf die Übertragung der stillen Reserve unmöglich gemacht werden. Gleiches würde z.B. eintreten, wenn ein Mieter für die Räumung eines Gebäudes eine Entschädigung bekommt und er als Ersatz dafür ein anderes Gebäude im Eigentum erwirbt. Für die vom BMF beabsichtigte einschränkende Maßnahme kann daher kein Verständnis gefunden werden, sie soll daher unterbleiben.
2. Die Verlängerung der Übertragungsmöglichkeit von zwei auf vier Wirtschaftsjahre wird grundsätzlich begrüßt, doch muß festgehalten werden, daß den Erfordernissen der Land- und Forstwirtschaft damit nur zum Teil entsprochen wurde. In der vorzitierten Eingabe des Hauptverbandes vom 4. 11. 1987 wurde dargelegt, daß die Auflösungs- bzw. Verwendungsfrist gem. § 3

- 17 -

des deutschen Forstschäden-Ausgleichsgesetzes fünf Jahre beträgt. Es wird vorgeschlagen, in Hinkunft einen Übertragungszeitraum von sieben Jahren für die Land- und Forstwirtschaft einzuführen. Ein Zeitraum von vier Jahren erweist sich für die Forstwirtschaft mit einer Waldumtriebszeit von 80 bis 120 Jahren viel zu kurz, besonders deshalb, weil die Reinvestition in forstliches Anlagevermögen, insbesondere für die Errichtung von Forststraßen (Planung, behördliches Genehmigungsverfahren, Errichtung und Fertigstellung) auf jeden Fall mehrere Jahre ausmacht. Das zunehmende Absterben von Waldbeständen, infolge von Schadstoffimmissionen, erfordert ein ständiges Umdisponieren der Planung und Durchführung von Investitionen zur Aufarbeitung der zerstreut anfallenden Schadhölzer und zur Rekultivierung der geschädigten Flächen. Es wird daher ersucht, den Auflösungszeitraum für die Forstwirtschaft auf sieben Jahre zu verlängern.

3. Der neu eingeführte Zuschlag von 5 % p.a. kann in denjenigen Fällen zu einer Härte führen, in denen bei Aufrechterhaltung der vorgesehenen Unterteilung in körperliche und unkörperliche Wirtschaftsgüter trotz entsprechender Bemühungen der Wirtschaftsführung kein adäquater Ersatz für die ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter gefunden werden kann. Die Einführung des Zuschlages, die offenbar einer aus nur steuerlichen Gründen vorgenommenen Dotierung einer Übertragungsrücklage vorbeugen soll, spricht gegen die besprochene Untergliederung in körperliche und unkörperliche Wirtschaftsgüter bzw. läßt diese noch weniger begründet erscheinen. Außerdem muß ersucht werden, die Formulierung der Zuschlagsbestimmung im Abs. 8 gleich wie in § 9 Abs. 2 im Sinne einer Verwaltungsvereinfachung und Gleichmäßigkeit vorzunehmen.
4. Zu Abs. 6 sei bemerkt, daß in die beispielsweise Aufzählung in der Klammer den Zeitumständen rechnungstragend "Immissions schäden aller Art" aufzunehmen wären. Eine entsprechende Ergänzung muß daher gefordert werden. Für die Auflösung dieser

- 18 -

Rücklage, die immerhin durch höhere Gewalt verursacht ist, soll kein Zuschlag vorgesehen werden, denn einerseits verliert dadurch der Steuerpflichtige in vielen Fällen den ermäßigten Einkommensteuersatz gem. § 37 Abs. 3, wodurch gegenüber Gewerbebetrieben allein schon eine beträchtliche Sanktion ausgelöst ist, und andererseits können in der Forstwirtschaft Investitionen nur unter Rücksichtnahme auf die lange Umtriebszeit (80-120 Jahre) geplant und wirtschaftlich sinnvoll durchgeführt werden (so hätte die Errichtung von Straßen in erst nach vielen Jahren hiebreife Waldbestände innerhalb von 4 Jahren keinen Sinn). Besonders forstwirtschaftliche Betriebe würde der vorgesehene Zuschlag hart und ungerechtfertigt treffen.

Zu § 13: Geringwertige Wirtschaftsgüter

Gefordert werden muß eine Valorisierung des seit 1982 unverändert in Geltung stehenden Betrages von S 5.000,--. Aufgrund des Verbraucherpreisindex 1976 errechnet sich ein Betrag von S 6.000,--.

Zu § 14: Vorsorge für Abfertigungen und Pensionen

1. Die in § 117 Abs. 7 Z. 1 vorgesehene Zuweisung des Differenzbetrages der Pensionszuweisung mit 5 % ist weitaus zu niedrig und unrealistisch. Die nachteiligen Wirkungen des zweiten AÄG 1977 würden in nur etwas abgeschwächter Form noch durch viele Jahre aufrechterhalten werden. Eine Verteilung der Differenz auf längstens zehn Jahre wäre tragbar.
2. Die neue Formulierung der Sanktion im Falle einer Wertpapierunterdeckung mit einer Gewinnerhöhung um 60 %, ist unklar und mißverständlich. Eine sprachliche Verbesserung kann darin nicht erblickt werden. Wenn keine Verschlechterung der derzeit geltenden Erhöhung des Gewinnes "um 30 vH. des durch Wertpapiere nicht gedeckten Rücklagenteiles" vorgesehen ist, so soll

- 19 -

diese Formulierung in § 14 Abs. 4 EStG 1972 unverändert bleiben, eventuell mit: "in dem Jahre, in dem die Wertpapierunterdeckung mindestens zwei Monate beträgt". Damit könnten derzeit mögliche Härten, wie Zuschlag von 30 vH. in zwei Jahren, auch wenn die Unterdeckung in einem Jahr bloß wenige Tage bestanden hat, vermieden werden.

3. Die Deckung mit Wertpapieren soll nicht die einzige zulässige Form, sowohl im Bezug auf die Abfertigungsrückstellung als auch auf die Pensionsrückstellung, sein. Besonders kleinere Betriebe, bei denen die Möglichkeit der Aufbringung der für die künftige Zahlung von Abfertigungen (in Einzelfällen auch von Pensionen), nötigen Mittel von der Arbeitsfähigkeit des Betriebsinhabers abhängt, suchen eine Rückdeckung im Abschluß einer Versicherung. Wird tatsächlich eine Rückdeckungsversicherung eingegangen, so stellt die Wertpapierdeckung eine über 100 % des Deckungserfordernisses hinausgehende Kapitalbindung, welche dem Betrieb für andere Zwecke fehlt, dar. Es wird daher vorgeschlagen, Wertpapierdeckung nur für solche Fälle anzurufen, in denen vom Betrieb nicht eine (dem Finanzamt nachzuweisende) Rückdeckungsversicherung abgeschlossen wurde.

Zu § 18 Abs. 6: Verlustabzug

Die Verkürzung des Verlustvortragszeitraumes von sieben Jahren auf fünf Jahre, wenn auch unter Berücksichtigung der Einschleifregelung in § 122 erscheint willkürlich und unbegründet; in den EB ist dafür kein Grund angeführt worden. Besonders die erheblich verschlechterte Ertragslage der österreichischen Forstwirtschaftsbetriebe gibt nicht die Möglichkeit, Verluste, die in einem oder mehreren hintereinander liegenden Jahren entstanden sind, innerhalb eines verhältnismäßig kurzen Zeitraumes von fünf Jahren mit Erträgnissen auszugleichen. Verluste kommen besonders in solchen Fällen zustande, in denen ein über dem Hiebsatz liegender Anfall von Kalamitätsholz in den nachfolgenden Jahren

- 20 -

durch Minderhiebe eingespart werden muß. Eine weitere Ursache für Verluste in den Kalamitäts-Folgejahren liegt in der Zuwachsänderung. Diesen naturbedingten Umständen wäre am ehesten durch die Einräumung der Möglichkeit eines Verlustrücktrages - wie in der BRD - zu entsprechen. Sollte ein solcher in Österreich im Wege der Steuerreform nicht eingeführt werden können, so muß gefordert werden, den Vortragszeitraum bei sieben Jahren zu belassen.

Zu § 20 Abs. 1 Z. 2: Einschränkung der Abzugsfähigkeit von betrieblich oder beruflich veranlaßten Aufwendungen

Die in Österreich laut dem Ministerialentwurf neu einzuführende Bestimmung, daß betrieblich oder beruflich veranlaßte Aufwendungen, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, insoweit nicht abzugsfähig sind, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen sind, muß entschieden abgelehnt werden. Besonders folgende Gründe sprechen dagegen:

1. Der Zusammenhang mit der Lebensführung des Steuerpflichtigen allein schon wird zu zahlreichen Streitfällen Anlaß geben. So dienen z.B. ansprechend und schön eingerichtete Büroräume vor allem der Arbeitsabwicklung mit den Geschäftspartnern und Mitarbeitern, private Interessen werden dabei in den Hintergrund treten.
2. Die "allgemeine Verkehrsauffassung" ist ein unbestimmter Begriff, der nicht in das Wirtschaftsleben paßt, denn danach kann kein Betrieb geführt werden und auch nicht eingerichtet werden. Wie soll ein Steuerpflichtiger vor Durchführung einer Investition oder eines bestimmten Aufwandes "die Auffassung der Mehrheit urteilsfähiger (vernünftig denkender) persönlich unbeteiligter, verständiger und sachkundiger Menschen" (vgl. Reeger-Stoll, Kommentar zur BAO, S. 105) einholen und nicht etwa "nur die Meinung der beteiligten Wirtschaftskreise" (vgl. VwGH 16. 11. 1954, Zl. 2028/53) maßgeblich sein? Aus der beabsichtigten Einschränkung ergeben sich auch deshalb Streit-

- 21 -

und Zweifelsfragen, bei deren Beurteilung durch die Finanzverwaltung im Rahmen des ihr eingeräumten Ermessens mehr oder minder betriebs- und wirtschaftsfremde Entscheidungen möglich werden. Wer soll bei der Finanzverwaltung im Rahmen der künftigen Auskunftspflicht für solche Entscheidungen zuständig sein? Sollen sich die Steuerpflichtigen durch die vorgesehene Regelung dazu veranlaßt fühlen, bei Zweifelsfragen - und deren werden es viele werden - sich vor Durchführung des Aufwandes oder vor Erstellung der Steuererklärungen an das Finanzamt mit einer Anfrage zu wenden, letzteres besonders, damit sie allenfalls sogar eine finanzstrafrechtliche Verfolgung vermeiden können? Wahrscheinlich würde sich bei Einführung einer solchen Bestimmung ein zusätzlicher großer Verwaltungsaufwand für beide Seiten ergeben.

3. Der Begriff der Betriebsausgaben, wie er künftig im ersten Satz des § 4 Abs. 4 vorgesehen ist, in Verbindung mit den schon derzeit nicht abzugsfähigen Ausgaben gem. § 20 und der Nachweispflicht gem. § 162 BAO, war bisher völlig - auch im fiskalischen Interesse - zweckentsprechend und hat der Finanzverwaltung ausreichende Handhaben zur Verweigerung der Anerkennung überspitzter Betriebsausgaben gegeben. Eine Verschärfung, welche die tatsächliche oder auch bloß vermutete Gefahr von überspitzten und willkürlichen Maßnahmen enthält, ist nicht geeignet, das Vertrauen zwischen Wirtschaftstreibern und Finanzverwaltung zu verbessern und scheint uns auch nicht den Zielvorstellungen der Steuerreform, wie diese von den maßgeblichen Politikern genannt wurden, entsprechend.

Zu § 21 Abs. 2 Z. 2: Gewinnanteile einer land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmerschaft

Es wird ersucht, den letzten Satz dieser Bestimmung aufzuheben, weil diese verschiedentlich zu einer kleinlichen, ja beinahe schikanösen Anwendung bei einer Mitunternehmerschaft (meist Familiengesellschaften in der Form einer GesbR) gegenüber einem

- 22 -

Einzelunternehmen geführt hat. Das Ausschließlichkeitserfordernis konnte z.B. in solchen Fällen als verwirkt angesehen werden, in denen einzelne Fremdenzimmer bzw. Fremdenbetten vermietet wurden. Dem Bestreben nach "mehr Urlaub am Bauernhof" steht die genannte Bestimmung ungerechtfertigt differenzierend entgegen. Das Wort "ausschließlich" soll daher durch "überwiegend" ersetzt werden. Auch eine Einschränkung der Voraussetzung auf Handelsgesellschaften wäre akzeptabel.

Zu § 24: Veräußerungsgewinne

1. Zu Abs. 2 des Entwurfes wird auf die Ausführungen zu § 6 Z. 5 lit. b hingewiesen. Die nach den geltenden Bestimmungen gegenüber dem Teilwert zu niedrig bewerteten Einlagen sollen daher im Falle der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes, Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles, nicht zur Versteuerung kommen, jedenfalls insoweit nicht, als der Veräußerungsgewinn durch nominelle Werterhöhungen während der Zugehörigkeit eines Gegenstandes zum Privatvermögen eingetreten ist.
2. Die in Abs. 5 wiederum vorgesehene Begrenzung der Doppelbelastung mit Einkommensteuer einerseits und Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer andererseits hat sich hinsichtlich des Zeitraumes von drei Jahren als zu niedrig erwiesen. Der Gesetzgeber soll nun nach der im Entwurf zum EstG 1988 an mehreren anderen Stellen, aber in ähnlichen Zusammenhängen zum Ausdruck gekommenen Auffassung eine wesentlich längere Frist setzen, so wie z.B. in § 37 Abs. 2 Z. 1 für Veräußerungsgewinne mit sieben Jahren. Es wäre daher im Sinne der durch die Steuerreform erklärtermaßen angestrebten Steuergerechtigkeit, die Fristen beiderseits gleich lang anzusetzen.
3. Eine Härte, die eine kaum finanzierbare Einkommensteuer von einem "Aufgabegewinn" bewirkt hat, war die Verwaltungsübung, eine Verpachtung an den voraussichtlichen Betriebsübernehmer

- 23 -

als steuerpflichtige Betriebsaufgabe zu behandeln. Gesundheitliche oder erbrechtliche Probleme, die sich bei älteren Betriebsinhabern stellen, aber auch das Erfordernis, daß sich der künftige Betriebsübernehmer erst in der Betriebsführung bewähren muß, geben manchmal Anlaß, zunächst nicht das Eigentum am Betrieb zu übertragen, sondern diesen an den in Aussicht genommenen Übernehmer zu verpachten. Eine solche Verpachtung soll daher durch eine Ergänzung des § 24 (in Abs. 1 Z. 2?) nicht zu einem steuerpflichtigen Aufgabegewinn führen; die Buchwerte wären vom Verpächter und nach der Betriebsübernahme vom Übernehmer fortzuführen.

Zu § 28: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Hinsichtlich der neu eingeführten Verteilungspflicht für "Instandsetzungskosten" wird auf die Ausführungen zu § 4 Abs. 1 Z. 3 hingewiesen. Darüber hinaus muß der vorgesehene Verfall der restlichen Zehntelbeträge im Falle der Übertragung des Gebäudes auf eine andere Person als ausgesprochene ungerechtfertigte Härte, die grob der Zielsetzung "Steuergerechtigkeit" zuwiderläuft, abgelehnt werden. Zumindest soll das Weiterlaufen der Zehntelabsetzung im letzten Satz des Abs. 2 auf sämtliche Fälle des unentgeltlichen Erwerbes, so insbesondere auch auf Schenkungen unter Lebenden, ausgedehnt werden. Es wäre u.E. beinahe absurd, wenn eine Person unter eine steuerliche Sanktion käme, wenn sie sich entschließen würde, ein Gebäude schon zu Lebzeiten an einen künftigen Erben zu übertragen.

Zu § 37: Ermäßigte Steuersätze

1. Die in § 37 Abs. 1 vorgesehene Änderung der Art der Berechnung des ermäßigten Steuersatzes infolge Weglassens des letzten Satzes des ersten Absatzes, steht mit einem der Ziele der Steuerreform, nämlich mit der Absicht der Tarifsenkung, im Widerspruch. Tatsächlich würde die vorgesehene Änderung einer Tarifbestimmung zu einer Steuererhöhung führen. Nach derzeit

- 24 -

geltendem Recht ist das nicht steuersatzbegünstigte übrige Einkommen unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Steuerabsetzbeträge neuerlich zu tarifieren (Absch. 96 Abs. 1 EStR 1984). Die beabsichtigte Verschlechterung bzw. Steuererhöhung trifft besonders die Forstbetriebe, weil in diesen Einkünfte aus Kalamitätsnutzungen, und zwar in steigendem Maße aus Immisionsschäden, mit "Normaleinkünften" zusammenfallen. Die den Forstbetrieben verbleibenden Geldmittel, welche diese meist zur Verringerung der eingetretenen Schäden, vor allem zur Wiederaufforstung, dringend benötigen, würden daher geschmälert werden, was dem Interesse der Allgemeinheit, welches auf Erhaltung der Waldsubstanz gerichtet ist, grob zuwiderlaufen würde.

2. Nach der vorgesehenen Formulierung würden sämtliche Erwerbsvorgänge, insbesondere unentgeltliche, einen Neubeginn des Laufes der Sieben-Jahre-Frist verursachen. Bei einem unentgeltlichen Betriebsübergang sind bekanntlich die Buchwerte des Übertragenden fortzuführen (§ 6 Z. 9). Es ist daher nicht verständlich, daß die genannte Frist, die ohnedies mit sieben Jahren u.U. länger ist als zur Vermeidung von "Verlustbeteiligungen" sinnvoll erscheint - auch bei unentgeltlichen Erwerben - neu beginnen soll. Es muß daher gefordert werden, vor dem Wort "Erwerbsvorgang" das Wort "entgeltlichen" einzufügen. Darüber hinaus muß gefordert werden, anstelle einer Frist von sieben Jahren nur fünf Jahre vorzusehen. Weiters muß aus den in den EB einleitend genannten Gründen der "Steuergerichtigkeit" gefordert werden, daß diese Frist nicht gilt, wenn von deren Ablauf Veräußerung wegen Todes, Berufsunfähigkeit oder Überschreiten der Pensionierungsgrenze (vgl. § 24 Abs. 6) erfolgt. Die vorgesehene Formulierung würde besonders solche Betriebsinhaber und Mitunternehmer (oder deren Erben) ungerechtfertigt hart treffen, die aus den angeführten Gründen mehr oder minder gezwungen sind, den Betrieb zu veräußern.

- 25 -

3. Der in § 37 Abs. 3 verwendete Begriff "Waldnutzungen infolge höherer Gewalt" soll zur Vermeidung von Zweifelsfragen und im Hinblick auf gegenwärtige, vor allem durch steigende Umweltschäden bestehende Verhältnisse, definiert werden wie folgt: "Nutzungen, die durch Eis, Schnee, Windbruch oder Windwurf, Erdbeben, Bergrutsch, Insektenfraß, Pilzkrankheiten, Brand, Immisionsschäden aller Art oder ein anderes Ereignis, das in seinen Folgen den angeführten Ereignissen gleichkommt, verursacht werden". Eine erlaßmäßige Begriffsumschreibung wäre dann nicht mehr erforderlich.
4. Ähnlich wie in der BRD soll auch in Österreich eine klare und eindeutige Bestimmung zur Ermittlung der Einkünfte aus außerordentlichen Waldnutzungen und Kalamitätsnutzungen, ähnlich wie derzeit in Absch. 97 in Verb. mit Absch. 59 EStR 1984, in den Gesetzestext aufgenommen werden wie folgt: "Bei Ermittlung der Einkünfte aus außerordentlichen Waldnutzungen sind von den Roherlösen alle jene Kosten als Betriebsausgaben in Abzug zu bringen, die mit diesen Erlösen zusammenhängen, wobei diese Betriebsausgaben entsprechend der Höhe der Einnahmen aus allen Waldnutzungsarten auf diese zu verteilen sind".
"Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt sind zur Berechnung der Reinerlöse, die Roherlöse nur um die damit direkt zusammenhängenden und den Gewinnermittlungszeitraum unmittelbar betreffenden Schlägerungs-, Bringungs- und Verwertungskosten zu kürzen."

- 27 -

**Stellungnahme zum Ministerialentwurf, mit dem das
Bewertungsgesetz 1985, das Vermögensteuergesetz 1954
und das Erbschaftssteueräquivalentgesetz
geändert werden sollen**

Die Abfertigungslasten sind in den letzten Jahren durch die Entwicklung des Arbeitsrechtes, insbesondere durch die Verpflichtung des Arbeitgebers eine Abfertigung auch im Falle einer Selbstkündigung bei Pensionierung, Mutterschaft und Tod des Arbeitnehmers zu bezahlen und durch Einführung der Arbeiterabfertigung im gleichen Ausmaße wie für Angestellte bedeutend gestiegen. Die Passiven einer Unternehmung haben sich dadurch bedeutend erhöht. Auch das Einkommensteuergesetz anerkennt nunmehr durch zutreffende Bezeichnung "Rückstellung" den Fremdkapitalcharakter der Abfertigungsverpflichtungen. Für Zwecke der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens, der Vermögensbesteuerung und damit der substanzabhängigen Steuern anerkennt die Finanzverwaltung diese Verpflichtungen aber noch immer nicht als absetzbare Lasten (vgl. Abschnitt 13 VStR). Es wird daher noch immer Scheinvermögen den vermögensabhängigen Steuern, vor allem der Vermögensteuer, dem Erbschaftssteueräquivalent, der Schenkungssteuer und der Erbschaftssteuer, unterzogen. Besonders bei letzterer kann sich im Falle des Überganges des Betriebes von Todes wegen für den Rechtsnachfolger eine wirtschaftlich überhöhte und unbegründete Steuerbelastung ergeben, die exzessiv wirken kann, besonders in denjenigen Fällen, in denen bloß wegen Unterlassung des Abzuges der Abfertigungsverpflichtungen, ein rechnerisches Vermögen bei sonstiger Überschuldung entsteht. Zahlreiche Rechtsmittel sind bereits anhängig, weil viele Steuerpflichtige die exzessiv empfundenen Auswirkungen der gegenwärtigen Besteuerungspraxis und der Rechtsprechung des VwGH nicht akzeptieren können, sodaß wahrscheinlich der VfGH damit befaßt werden wird. Es wäre am Gesetzgeber gelegen hier dringend Abhilfe zu schaffen und die Abzugsmöglichkeit der Abfertigungslasten bei der Ermittlung des Einheitswertes des Betriebsvermö-

- 26 -

**Stellungnahme des Hauptverbandes der
Land- und Forstwirtschaftsbetriebe Österreichs
zum Ministerialentwurf für ein
Körperschaftsteuergesetz 1988**

Zu § 5: Befreiungen

Zu Z. 9: Bestimmte Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften

Die Befreiungen für bestimmte landwirtschaftliche Verwertungsgenossenschaften, Saatbaugenossenschaften und Zentralen von Genossenschaften werden laut Ministerialentwurf entfallen. Verbleiben soll die bisherige Z. 8, nunmehr als Z. 9. Im Hinblick auf moderne betriebswirtschaftliche Erfordernisse und die Notwendigkeit rationellen Zusammenarbeitens von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben sollte aber ähnlich wie in der BRD (§ 5 Abs. 1 Z. 15 dKStG) diese Bestimmung ausgestaltet werden wie folgt:

- a) Text wie derzeit in Z. 9 vorgesehen
- b) auf Leistungen im Rahmen von Dienst- oder Werkverträgen für die Produktion land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse für die Betriebe der Mitglieder, wenn die Leistungen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegen; dazu gehören auch Leistungen zur Erstellung und Unterhaltung von Betriebsvorrichtungen, Wirtschaftswegen, Bodenverbesserungen, Wirtschaftsplänen einschließlich der Forsteinrichtungen und Wirtschaftsführung,
- c) auf die Beratung für die Produktion oder Verwertung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse der Betriebe der Mitglieder.

- 28 -

gens und für die Land- und Forstwirtschaft beim steuerpflichtigen Vermögen durch Ergänzung des Bewertungsgesetzes und des Vermögenssteuergesetzes zu sichern.

HAUPTVERBAND DER LAND- UND FORSTWIRTSCHAFTSBETRIEBE ÖSTERREICH

**Stellungnahme des Hauptverbandes der Land-
und Forstwirtschaftsbetriebe Österreichs
zum Ministerialentwurf für eine Novelle
zum Gewerbesteuergesetz 1953:**

Zu § 2 z. 7:

Diese Bestimmung soll erweitert werden wie folgt:

"Vereinigungen zur gemeinschaftlichen Führung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben oder zur Beratung in der Führung solcher Betriebe".

Diese Ergänzung kann an die Stelle des gegenwärtigen letzten Satzes der Z. 7 des § 2, die infolge der Aufhebung der Gewerbesteuer vom Gewerbekapital entbehrlich ist, treten.

Begründung:

Die wirtschaftliche Situation der Land- und Forstwirtschaft zwingt zu einer wirtschaftlicheren und rationellen Betriebsführung mit Einsatz entsprechend ausgebildeter und qualifizierter Kräfte. Es soll ermöglicht werden, daß eine solche Führung oder die Beratung zu diesem Zwecke durch Gemeinschaften bzw. Gesellschaften (vor allem wird hiefür eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts in Betracht kommen) ohne Entstehung eines gewerbesteuerlichen Steuergegenstandes erfolgen kann.

- 1 -

25.4.1988

**Stellungnahme des Hauptverbandes
der Land- und Forstwirtschaftsbetriebe Österreichs
zum Ministerialentwurf für ein
Einkommensteuergesetz 1988**

Präambel

Die Durchführung einer Steuerreform mit der Zielsetzung - wie diese im Arbeitsübereinkommen der Bundesregierung festgelegt wurde - das Steuersystem einfacher und gerechter zu machen, wird grundsätzlich sehr begrüßt. Diesen Zielen kommt der vorliegende Ministerialentwurf aber nur sehr begrenzt nach. Nur wenig echte Vereinfachungen sind zu erkennen, hingegen werden neue, kompliziert zu handhabende Bestimmungen eingeführt, neue ungerecht empfundene Bestimmungen geschaffen und neue Zweifelsfragen hervorgerufen. In der nachfolgenden Stellungnahme sind solche, soweit sie für die Mehrzahl der Mitglieder des Hauptverbandes im Rahmen der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder Vermietung und Verpachtung relevant sind, aufgezeigt.

An das Bundesministerium für Finanzen und die maßgeblichen Politiker wird die Bitte herangetragen, diese Ausführungen einer eingehenden Durchsicht zu unterziehen und die erbetenen Verbesserungen, Vereinfachungen und gerechteren Gestaltungen durchzuführen.

Die Tarifreform wird besonders positiv bewertet, diese entspricht jedenfalls den, anlässlich des Abschlusses des genannten Arbeitsübereinkommens, bekanntgegebenen Zielen, bzw. geht sogar darüber zugunsten der Steuerpflichtigen hinaus. Trotzdem soll über die aufgezeigten notwendigen Verbesserungen, die nur zum Teil auf die

- 2 -

Steuereinnahmen mittel- und langfristig eine Auswirkung haben,
aus den angeführten Zielsetzungen nicht hinweggesehen werden.

- 3 -

Zu § 2 Abs. 7: Wirtschaftsjahr

Der derzeit geltende Gesetzestext enthält im § 2 Abs. 5 die Bestimmung, daß die Zustimmung des Finanzamtes zum Übergang auf einen anderen Bilanzstichtag zu erteilen ist, wenn für den Übergang "gewichtige betriebliche Gründe vorliegen". § 2 Abs. 7 des Ministerialentwurfes enthält keine solche Verpflichtung für das Finanzamt, die geänderte Formulierung läßt den Schluß zu, daß die Bewilligung der Änderung des Bilanzstichtages trotz "gewichtiger betrieblicher Gründe" in das Ermessen des Finanzamtes gestellt werden soll. Eine solche Änderung widerspräche der Rechtssicherheit und den aus den EB hervorgehenden Zielsetzungen eines Mehr an "Steuergerechtigkeit" und einer "Verwaltungsvereinfachung". Die Anwendung von Abgabengesetzen muß für den Abgabepflichtigen kalkulierbar sein, er muß seine Betriebsorganisation darauf frühzeitig einrichten können. Es wird daher gefordert, den Wortlaut des § 2 Abs. 5, letzter Satz, EStG 1972 unverändert in das EStG 1988 zu übernehmen.

Zu § 4: Gewinnbegriff im allgemeinen

Zu § 4 Abs. 1

1. Die vorgesehenen Bestimmungen des § 20 Abs. 1 Z. 2 EStG 88 müssen als Teil der einkommensteuerrechtlichen Bestimmungen zur Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinnes betrachtet werden. Sie sollten daher entweder in § 4 EStG als Begrenzung der absetzbaren Aufwendungen aufgenommen oder zumindest zitiert werden. In der vorliegenden Fassung scheinen nämlich die zum Begriff des Gewinnes und des Überschusses der Einnahmen über die Werbungskosten in § 2 Abs. 4 zitierten Bestimmungen (§§ 4-14 und §§ 15 und 16) im Hinblick auf die zitierten Ausnahmen des § 20 Abs. 1 nicht vollständig. Die zitierte Bestimmung wurde offenkundig aus § 4 Abs. 5 Z. 7 dEStG übernommen. Sie sollte daher auch als Gewinnermittlungsbestimmung in § 4 (ö)EStG aufgenommen werden, wenn

- 4 -

tatsächlich der Forderung der Berufsvertretungsorganisationen der österreichischen Wirtschaft, welcher sich auch der Hauptverband anschließt, die vorgesehene Bestimmung in den Gesetzestext nicht aufzunehmen, nicht nachgekommen werden sollte.

2. Der steuerliche Begriff der "Entnahmen" wird in der Weise umgestaltet, daß "alle nicht betrieblich veranlaßten Wertabgaben" an die Stelle der Entnahmen für "betriebsfremde Zwecke" gesetzt werden. Eine derartige Formulierung kann gegenüber dem bisherigen Erfordernis eines bestimmten Tätigwerdens des Steuerpflichtigen, nämlich eines "Entnehmens", in bedenklicher Form erweiternd ausgelegt und angewendet werden. Der bisher im österreichischen Ertragsteuerrecht nicht angewandte und daher auch nicht ausjudizierte Begriff der "Wertabgaben" kann in Verbindung mit den zitierten Bestimmungen des § 20 Abs. 1 schlechtweg dahingehend angewendet werden, daß auch Wertabgaben bzw. Wertminderungen, die zwischen dem persönlichen bzw. privaten Bereich des Steuerpflichtigen einerseits und dem unmittelbaren betrieblichen bzw. beruflichen Bereich andererseits liegen, als Entnahmen behandelt werden können. Als solche "nicht betrieblich veranlaßte Wertabgaben" kämen bei einer solchen Betrachtung z.B. Diebstähle, durch Nichtbetriebszugehörige verursachte Unfallkosten, Wertminderungen und Aufwendungen infolge von Naturkatastrophen und Immissions schäden, in Betracht. Diese neue Definition der "Entnahmen" muß daher als zu unbestimmt und extrem übersteigerbar abgelehnt werden.
3. Nach dem Ministerialentwurf sollen aus den betrieblich veranlaßten Aufwendungen nicht nur die zitierten nichtabzugsfähigen Ausgaben des § 20 Abs. 1 EStG ausgeschieden werden, sondern auch die Instandsetzungskosten; wobei diese - von der Ausnahme der Verrechnung der Rücklage nach § 11 abgesehen - auf zehn Jahre verteilt abgesetzt werden sollen. Das bedeutet wohl, daß diese in der Bilanz als Aktivposten mit einer jährlichen

- 5 -

Wertminderung um zehn Prozent behandelt werden sollen. Eine derartige Sonderbehandlung einer bestimmten Art von betrieblichen Aufwendungen würde zwischen den Anschaffungs- und Herstellungskosten einerseits und Aufwendungen (der Erfolgsrechnung) andererseits eine dritte Art von Kosten (richtiger: "Aufwendungen") schaffen. Die in den EB zu § 28 enthaltene Begriffsumschreibung und insbesondere die Beispiele werden zu zahlreichen Zweifeln und Rechtsmitteln Anlaß geben. Sie widerspricht der bisherigen Rechtsprechung des VwGH zur Abgrenzung des aktivierungspflichtigen Aufwandes von den Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten und einer den technischen Erfordernissen entsprechenden modernen Instandhaltung der Baulichkeiten. Es erscheint völlig widersinnig, wenn ein Austausch "entsprechend den technischen Erfordernissen" unterbleiben müßte, um die steuerliche Absetzbarkeit zu sichern und technisch überholte oder wirtschaftlich nicht mehr vertretbare Austauschteile, z.B. weil diese seinerzeit verhältnismäßig teuer durch Handarbeit gefertigt wurden, nunmehr ähnlich angefertigt und eingebaut werden müßten (Beispiel: Holzschilderdach anstelle einer Eindeckung mit Eternit). Durch die in den EB angeführten Beispiele für Instandsetzungsaufwand wird im allgemeinen der Wert des Gebäudes nicht erhöht, bei der vorgesehenen Abgrenzungsmaßnahme würden sich daher Scheinaktivia und damit auch eine im Sinne des Handelsrechts und des Insolvenzrechtes unzulässige Ausweisung eines tatsächlich nicht vorhandenen Vermögensmehrwertes ergeben. Der vorgesehene Abgrenzungzwang erscheint daher absolut überspitzt, wirklichkeitsfremd und auch dem Begriff der Bilanzwahrheit widersprechend. Daraus würden noch weitere Probleme entstehen, insbesondere:

- a) Welches sind die Kriterien für die Abgrenzung der "Instandsetzungskosten" vom Instandhaltungsaufwand? Ist der Instandsetzungsaufwand den "Aufwendungen für eine Großreparatur", wie derzeit im § 28 Abs. 2 EStG 1972 zitiert, gleichzusetzen?

- 6 -

- b) Entfällt im Falle der Verwirklichung der Vorstellungen des BMfF die Zuordnung von nachgeholttem Instandsetzungsaufwand als nachträgliche Anschaffungs- oder Herstellungskosten zum Bilanzansatz eines im vernachlässigten Zustand erworbenen Gebäudes, wie im Abschn. 53 Abs. 4 EStR 1984 angeordnet?
- c) Kann vom aktivierten Instandsetzungsaufwand ein Investitionsfreibetrag in Anspruch genommen werden?
- d) Wie ist vorzugehen, wenn der Teilwert des Instandsetzungsaufwandes im Verlaufe der zehnjährigen Abschreibungsfrist unter die aktivierten Zehntel bzw. den Restansatz in der Bilanz sinkt?
- e) Wie ist im Falle der Veräußerung des Gebäudes vorzugehen? Sind in einem solchen Fall die "Rest-Zehntel" zum Buchwert des Gebäudes zu rechnen und allenfalls die Summe aus den fortgeführten Anschaffungs- oder Herstellungskosten zuzüglich der "Rest-Zehntel" dem Verkaufserlös gegenüberzustellen und als aufgelöste stille Reserve zu behandeln? Oder dürfen die "Rest-Zehntel" voll als Aufwand abgesetzt werden? Von welchem Betrag ist die Rücklage gem. § 12 zu berechnen?
- f) Ist der aktivierte Instandsetzungsaufwand in das Anlagenverzeichnis aufzunehmen?
- g) Ist eine Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung gestattet?
4. Positiv befunden wird besonders, daß der letzte Satz des § 4 Abs. 1 EStG im wesentlichen erhalten bleibt. Damit wird weiterhin dem Umstand entsprochen, daß Grund und Boden beim Land- und Forstwirt nur betrieblichen Zwecken dient bzw. die Grundlage für die Erzeugung oft über Generationen darstellt und nicht mit der Absicht, aus dessen Veräußerung Gewinn zu erzielen, erworben wird. Es können dagegen Werteinbußen wie z.B. durch schlechte Ernte oder Katastrophenschäden, z.B. durch Vermurungen und Überschwemmungen, nicht zu Gewinnminderungen durch Teilwertabschreibungen führen. Diese Bestimmung stellt daher kein Privileg dar.

- 7 -

Es ist erfreulich feststellen zu können, daß den Darlegungen des Hauptverbandes in der Eingabe vom 4. November 1987 an das BMF bzw. den damaligen Staatssekretär, Herrn Dr. Dietz, entsprochen wurde.

Zu § 4 Abs. 2

1. Es wäre geboten, die Möglichkeit der Neufassung des Einkommensteuergesetzes zum Anlaß zu nehmen, den Zwang zur Berichtigung des Jahresabschlusses mit einem Zwang zur Berichtigung der Veranlagung, falls diese bereits rechtskräftig ist, zu ergänzen. Die gegenwärtige Rechtslage, die einen solchen Zwang nicht vorsieht, sondern sich an den Bestimmungen des § 303 BAO orientiert, ist unbefriedigend, der Rechtssicherheit zuwiderlaufend und kann zu ungerechtfertigt empfundenen Härten für die Steuerpflichtigen führen, besonders wenn eine Wiederaufnahme rechtskräftiger Veranlagungen zumeist nur zugunsten des Fiskus stattfindet.
2. Der letzte Satz des § 4 Abs. 2 soll entfallen. Es wäre im Sinne der Zielsetzung einer vermehrten "Steuergerechtigkeit", wenn dem Steuerpflichtigen das Recht, seinen Jahresabschluß zu ändern, ohne Zustimmung des Finanzamtes zustünde, ähnlich wie auch die Finanzverwaltung das Recht hat, einen Abgabenbescheid innerhalb bestimmter Fristen und Voraussetzungen zu ändern.

Zu § 4 Abs. 4

Vorweg wird auf die einleitende Stellungnahme zu § 4 Abs. 1 hingewiesen, wonach zweckmäßigerweise auch die bei der steuerlichen Gewinnermittlung nicht absetzbaren betrieblich veranlaßten Aufwendungen aus § 20 EStG der Übersichtlichkeit und der Rechtsystematik wegen in Abs. 4 angefügt werden sollen (vgl. die Ausführungen zu § 20).

Zu § 4 Abs. 5

Anläßlich der Neuregelung der Abzugsfähigkeit der Reisekosten muß gefordert werden, daß die Diskriminierung der Selbständigen gegenüber den Unselbständigen beseitigt wird. Selbständige Steuerpflichtige müssen unter denselben Voraussetzungen im gleichen Umfange und Ausmaß Reisekosten, insbesondere Verpflegungskosten, wie deren Dienstnehmer geltend machen können. Derzeit besteht die paradoxe Situation, daß ein Unternehmer oder Mitunternehmer, der zusammen mit einem Angestellten eine Dienstreise unternimmt, hierfür entweder gar keine Reisekosten geltend machen kann, weil die Grenze von 25 km nicht überschritten ist, oder nur niedrigere beanspruchen kann, weil die kollektivvertragliche Regelung, die für den Dienstnehmer gilt, günstiger ist als für ihn anerkannt wird. Die Formulierung soll daher künftig etwa wie folgt lauten: "Tagesgelder und Nächtigungsgelder aus Anlaß einer Dienstreise sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Betriebsausgabe anzuerkennen, soweit diese gem. § 26 Z. 4 bei einem Dienstnehmer mit vergleichbaren Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht zu dessen Einkünften gehören."

Zu § 4 Abs. 6: Bestimmte Aufwandsvorauszahlungen

Die gegenständlichen Vorauszahlungen erfolgen nicht in jedem Fall periodisch und betraglich gleichmäßig für einen längeren Zeitraum (Beispiel: Zinsen von fallendem Kapital). Das Streben nach Vermeidung von steuerpolitisch unerwünschten Verlustabschreibungen, wie in den EB als Begründung angegeben, darf nicht zu einer periodenunrichtigen Verzerrung von Bilanzpositionen führen, die den handelsrechtlichen Vorschriften und den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung widersprechen würden. Die verstärkten Bemühungen des BMF, solche "Verlustabschreibungen" zu verhindern, dürfen nicht ergeben, daß die Mehrzahl der unbeteiligten Steuerpflichtigen dadurch zu Schaden kommt. Es muß schließlich auch bedacht werden, daß die Mehrzahl der Bilanzierenden in Österreich eine einheitliche Bilanz und einen einheitlichen Jahresabschluß erstellt, da die Aufstellung und Weiterführung einer gesonderten Steuerbilanz zu Komplikationen und Kosten führt (vgl. die Ausführungen zu § 6 Z. 4).

- 9 -

Zu § 4 Abs. 8

Eine zweckmäßiger Lösung wäre in den szt. Vorschlägen von Präs. Dr. Jirkuff zu finden. Demnach könnte die stille Reserve im Grund und Boden in einer Vormerkung - oder u.E. auch in einem steuerneutralen aktivischen Ausgleichsposten in der Bilanz - führen. Diese käme erst im Zeitpunkt der Veräußerung des Grund und Bodens zur Versteuerung. Dadurch hat der Steuerpflichtige erst dann Einkommensteuer zu entrichten, wenn ihm das dazu erforderliche Geld zur Verfügung steht. Bei der vom BMF im Entwurf vorgesehenen Lösung können Härten durch Finanzierungsprobleme entstehen.

Zu § 6: Bewertung

Zu Ziff. 2

Zwischen Wieder- und Neuaufforstungskosten soll u.E. in Hinkunft kein Unterschied bei Unterbleiben eines Bestandsvergleiches gemacht werden. Einerseits ist die Unterscheidung manchmal schwierig, andererseits ergibt sich im Falle des Unterbleibens eines Bestandsvergleiches derselbe Effekt. Beide Arten von Aufforstungskosten sollen daher nicht zu aktivieren sein.

Zu Ziff. 4

Die beabsichtigte Ergänzung des derzeit geltenden Gesetzestextes durch einen Zwang zu einer aktivischen Rechnungsabgrenzung eines Abgeldes und der Geldbeschaffungskosten bei Verbindlichkeiten wird als eine die Rechtsprechung korrigierende Maßnahme empfunden. Wenn abweichend vom Handelsrecht Kosten der Geldbeschaffung, gleichgültig ob als Abgeld (Damnum, Zuzählprovision), als Kosten der Errichtung eines Darlehens- oder Kreditvertrages, sowie dessen Verbücherung und Vergebührungen, steuerlich in Hinkunft aktiviert werden müssen, so wird damit eindeutig gegen das imparitätische Realisationsprinzip verstossen. Wenn die Eigenmittel zur Finanzierung eines Unternehmens nicht ausreichen, so können die Kosten der Beschaffung für Fremdkapital nicht als Teil des Wertes eines Unternehmens behandelt und als Aktivposten in der Bilanz ausgewiesen werden. Es würde sich dabei um ein

- 10 -

eindeutiges Scheinaktivum handeln (vgl. die Ausführungen zu § 4 Abs. 6).

Zu Ziff. 5

1. Erfreulich ist, feststellen zu können, daß der Zwang, Einlagen in jedem Falle mit, gegebenenfalls weit unter dem tatsächlichen Wert liegenden, historischen Anschaffungskosten bewerten zu müssen, teilweise fallen soll. Es muß aber die Forderung erhoben werden, Entnahmen und Einlagen uneingeschränkt nach demselben Prinzip mit demselben Bewertungsmaßstab, nämlich mit dem Teilwert ohne Ausnahme, bewerten zu dürfen. Bliebe man innerhalb der vorgesehenen Fristen, besonders bei Gebäuden, dabei, daß die Einlage zu den historischen Anschaffungskosten, die Entnahme aber zum vollen Teilwert zu bewerten wäre, so ergäben sich nach wie vor ungerechtfertigte Vorteile für den Fiskus. Es bliebe auch nach wie vor die steuerliche Diskriminierung von Einzelunternehmungen und Mitunternehmerschaften und damit der Land- und Forstwirtschaftsbetriebe gegenüber Kapitalgesellschaften, weil bei den ersteren bekanntlich auch im Privatvermögen befindliche Gebäude, die betrieblich genutzt werden, zum steuerlichen Betriebsvermögen gehören und im Falle der Veräußerung, Aufgabe des Betriebes, Entnahme oder Änderung der Nutzung von betrieblichen für private Zwecke eine Besteuerung eines Scheinertrages stattfinden würde; hingegen kann an eine Kapitalgesellschaft eine Vermietung aus dem Privatvermögen eines Gesellschafters ohne die vorgenannten nachteiligen Wirkungen erfolgen.
2. Völlig entbehrlich erscheint eine Frist für nicht in Grundstücken bestehende Wirtschaftsgüter, denn innerhalb eines Jahres werden im allgemeinen keine steuerlich gravierenden Wertschwankungen zu verzeichnen sein. Die in den EB gegebene Begründung mit dem Hinweis auf § 30 erscheint wenig stichhaltig, weil bei Beachtung der dort genannten Fristen durch den Steuerpflichtigen eine Besteuerung vermieden werden kann, bei

- 11 -

einer Aufnahme in das steuerliche Betriebsvermögen jedoch Steuerwirkungen eintreten und ein steuerpflichtiger Gewinn bei einer Veräußerung entstehen kann.

3. Falls tatsächlich innerhalb des im Entwurf angeführten Zeitraumes Grundstücke nicht zum Teilwert eingebbracht werden dürfen, müßte zumindest ein Ausgleich für die in der Zeit der Zugehörigkeit zum Privatvermögen entstandenen Aufwendungen, so die Geldbeschaffungskosten für die Finanzierung des Erwerbes des Grundstückes, die Grundsteuer und dergleichen geschaffen werden, so z.B. in der Art, wie in Z. 4 für Geldbeschaffungskosten bei Verbindlichkeiten vorgesehen (aktivische Abgrenzung oder Erhöhung der Anschaffungskosten).
4. Schließlich wäre es ein Gebot der in der Einleitung der EB hervorgekehrten Zielsetzung der Steuerreform mehr Steuergerichtigkeit zu schaffen, daß Bilanzansätze, die dem gesetzlichen Zwang entsprechend bisher bei Privateinlagen gegenüber dem tatsächlichen Wert niedriger angesetzt sind, steuerneutral aufgewertet werden dürfen, womit auch dem Gebot der Bilanzwahrheit stärker entsprochen werden würde. Auch in diesem Zusammenhang muß die vorgesehene Frist von zehn Jahren abgelehnt werden.

Zu Ziff. 10

In der vorgesehenen Art und Weise würden Subventionen nach wie vor indirekt zur Versteuerung kommen. Es würde sogar ein steuerlicher Nachteil durch Gewährung einer Subvention dem Steuerpflichtigen dadurch entstehen, daß er insoweit den Anspruch auf einen Investitionsfreibetrag verliert. Es wird daher vgeschlagen, Subventionen in der Art einer Rechnungsabgrenzungspost bilanzmäßig darzustellen und auf die Laufzeit gleichmäßig verteilen zu können (vgl. Entwurf zu Z. 4, 2. und 3. Satz). Die vorgesehene Bestimmung würde einen Zwang zur Legung stiller Reserven bedeuten, die bei der Veräußerung eines Vermögensgegen-

- 12 -

standes oder des Betriebes zu deren Besteuerung führen würde. Der Zielvorstellung einer Subvention würde aber nur die volle Abschaffung dieser Bestimmung entsprechen, erst dann käme die Steuerbefreiung in § 3 Z. 6 zur uneingeschränkten Anwendung.

Zu § 7: Absetzung für Abnutzung

Der Gesetzesentwurf verlangt zwingend eine lineare AfA und verbietet die Durchführung der bisher begrenzt zulässigen degressiven AfA und auch die der leistungsbezogenen AfA. § 114 Abs. 1 enthält dazu eine Übergangsvorschrift für vor dem 1.1.1989 in Betrieb genommene Anlagegüter.

Die EB enthalten keine Begründung für die vorgenannten Verbote. Es wird daher angenommen, daß auch hier die Absicht "Verlustbeteiligungsmodelle" zu vermeiden durchschlägt. Es muß auch in diesem Zusammenhang vermerkt werden, daß diese Absicht, die auch an mehreren anderen Stellen der EB zum Ausdruck gebracht wird, u.E. nicht in einer Art und Weise verwirklicht werden soll, daß die Land- und Fortwirtschaftsbetriebe dadurch wesentliche Nachteile und Verwaltungser schwernisse erleiden. Um Auswüchse von Verlustbeteiligungsmodellen zu vermeiden, steht ohnedies die Mißbrauchsbestimmung des § 22 BAO, als auch die Bestimmung des § 21 Abs. 1 BAO, wonach in wirtschaftlicher Betrachtungsweise der wahre wirtschaftliche Gehalt und nicht die äußere Erscheinungsform des Sachverhaltes maßgebend ist, zur Verfügung. Gerade die leistungsbezogene AfA würde der tatsächlichen Entwertung von Anlagegütern am ehesten Rechnung tragen und wäre die technisch und wirtschaftlich am ehesten gebotene. Sie ist sicherlich nicht, oder nur in wenigen Ausnahmefällen, für Verlustbeteiligungsmodelle herangezogen worden. Deren Aufhebung erscheint daher am wenigsten begründet. Die degressive AfA trägt dem Verlauf der Entwertung, besonders bei beweglichen Anlagegütern, am ehesten Rechnung. Die Anwendungsmöglichkeit der degressiven AfA als auch der leistungsbezogenen AfA wurde ohnedies durch Abschn. 51 EStR 1984 nur stark begrenzt ermöglicht. Der

- 13 -

wesentliche Inhalt dieser Erlaßstelle sollte daher in das Gesetz übernommen werden.

Zu § 8: Sonderformen der Absetzung für Abnutzung

1. Eine geringfügige andere Verwendung eines Gebäudes als zur gewerblichen Tätigkeit, z.B. für ein Büro oder eine Wohnung eines Arbeitnehmers, soll nicht zum Anlaß genommen werden können, die 2 %-ige AfA zu verweigern. Das Wort "ausschließlich" soll daher durch "überwiegend" ersetzt werden. Es wäre unmöglich, eine AfA getrennt für einen ausschließlich gewerblich oder betrieblich genutzten Teil und für den anderen Teil zu berechnen und auf diese Weise vielleicht sogar für Gebäudeteile getrennte Buchwerte ermitteln zu müssen. Ist ein Gebäude Betandteil des Betriebsvermögens, so kann es nur eine einheitliche AfA und einen daraus errechneten Buchwert haben. Es muß daher gefordert werden - auch aus Gründen der Vermeidung komplizierter Berechnungen und Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung - einen einheitlichen AfA-Satz anzuwenden. Der einheitliche AfA-Satz wäre dann bei überwiegend industrieller, gewerblicher oder land- und forstwirtschaftlicher Nutzung 4 % und bei überwiegend sonstiger betrieblicher Nutzung 2 %, ausgenommen die sondergeregelten Bank- und Versicherungsunternehmungen. Die Ergänzung mit "land- und forstwirtschaftlicher" muß vom Hauptverband zur Vermeidung einer ungerechtfertigten Benachteiligung gegenüber den Gewerbebetrieben gefordert werden. (Soll eine in der Form eines Nebenbetriebes betriebene forsteigene Säge anders behandelt werden als eine gewerbliche?). Zu land- und forstwirtschaftlichen Zwecken genutzte Gebäude entwerten sich durchaus nicht langsamer als gewerblich genutzte.
2. Bei in gebrauchtem Zustand erworbenen Gebäuden sollen die im Gesetzesentwurf angeführten AfA-Sätze verhältnismäßig erhöht werden. Zu einer entsprechenden Klarstellung und zur Vermeidung von Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung, d.h.

- 14 -

im Sinne einer Verwaltungsvereinfachung, wird vorgeschlagen, im vorgesehenen Gesetzestext folgendes einzufügen: "Die vorangeführten AfA-Sätze sind für in gebrauchtem Zustand erworbene Gebäude im Verhältnis der voraussichtlichen Restnutzungsdauer zur angenommenen Gesamtnutzungsdauer zu erhöhen".

3. Da beabsichtigt ist, AfA-Sätze für Baulichkeiten in den Gesetzestext aufzunehmen, soll diese Gelegenheit genutzt werden, um auch die AfA für Forstwege gesetzlich zu regeln. Es wird daher ersucht, die derzeit geltende, nur erlaßmäßige Regelung laut Abschn. 97 Abs. 7, letzte drei Sätze, in den Gesetzestext aufzunehmen.
4. Vermißt wird die vorzeitige AfA, diese war ein Instrument für beträchtliche Investitionsanreize und Modernisierungsmaßnahmen. Besonders vermißt wird aber, daß deren Auslaufen ohne Übergangsmaßnahmen erfolgen soll, und daß bereits für Betriebe mit abweichenden Wirtschaftsjahr, zurück ab dem Beginn des Wirtschaftsjahres 1988/89 eine vorzeitige AfA unzulässig sein soll. Bei Beschußfassung über das ESTG 1988 wird bereits für eine große Zahl österreichischer Betriebe das Wj 1988/89 begonnen haben bzw. mehrere Monate laufen. Bestellungen von Investitionsgütern müssen oft langfristig erfolgen, diesen liegt auch meist ein Investitions- und Finanzierungsplan zugrunde; die Planungen wären nun in vielen Fällen hinfällig, das Vertrauen in den Gesetzgeber und eine stabile Rechtslage erweist sich nun als unberechtigt. Es ist auch nicht einzusehen, daß die Investitionen von österreichischen Unternehmungen steuerlich unterschiedlich im Jahr 1988 behandelt werden sollen, je nachdem, mit welchem Stichtag das Wirtschaftsjahr einzelner Betriebe begonnen hat. Es muß daher gefordert werden, daß auch für das Auslaufen der vorzeitigen AfA Übergangsbestimmungen, ähnlich wie in den §§ 112, 113, 114 und 117 in das Gesetz aufgenommen werden, sodaß für sämtliche österreichische Unternehmungen - wenn es schon sein muß - die

- 15 -

vorzeitige AfA im Sinne des § 8 EStG 1972 für Anschaffungs- oder Herstellungskosten von Anlagegütern bis 31.12.1988 zulässig ist.

Zu § 9: Investitionsrücklage

1. Die Herabsetzung des Ausmaßes der Zuführung von 25 % auf höchstens 10 % schon ab 1988, kann nicht mit der Senkung des Einkommensteuertarifes ab 1989 begründet werden. Auch dieser Herabsetzung wird zum Teil rückwirkend eine Auswirkung zukommen, besonders bei Betrieben mit abweichendem Wirtschaftsjahr und hier bereits für 1987/88! Zum Zeitpunkt der Beschußfassung über das EStG 1988 werden viele Betriebe bereits das Wj 1987/88 abgeschlossen haben, manche werden auch schon die Bilanz erstellt haben und müßten diese dann ändern. Auch die Zuführung und Auflösung der Investitionsrücklagen gehört zur Unternehmensplanung und soll daher auf die vorgesehene Weise nicht beeinträchtigt werden.

Es muß daher gefordert werden, daß auch die Einschränkung des Ausmaßes der Investitionsrücklage erstmalig bei der Veranlagung 1989 Geltung hat.

2. § 117 Abs. 2 soll mit der Jahreszahl "1986" ergänzt werden. Im Text des Entwurfes ist offenbar ein Schreib- bzw. Unterlassungsfehler unterlaufen.

Zu § 10: Investitionsfreibetrag

Wenig verständlich und kompliziert administrierbar erscheint die neue Bestimmung des Abs. 7, 2. und 3. Satz. Hier wird vom BMF eine dem problematischen § 23 a EStG ähnliche Wirkung, ja für den Fall der Veräußerung des Betriebes oder Anteiles daran, nachteilige (weil dann ein Verlustausgleich, falls kein Veräußerungsgewinn entsteht, überhaupt unmöglich wird), angestrebt. Für die im

Falle des Entstehens eines Verlustes oder dessen Erhöhung geltend gemachten Investitionsfreibeträge müßte eine Art Nebenbuchführung geführt werden, die im Falle von Gewinnänderungen durch Veranlagung, Betriebsprüfung oder Rechtsmittelerledigungen, oft auch erst nach Jahren, unter Umständen mehrmals, geändert werden müßte. Diese Wirkungen könnten sich über mehrere Jahre mit mehrmaligen Änderungen hinweg erstrecken. Eine aufwendige und komplizierte Methode, welche die Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung arbeitsmäßig erheblich belasten kann. Eine derartige Regelung soll daher nicht in das Gesetz Eingang finden.

Zu § 12: Übertragung stiller Reserven und Übertragungsrücklage

1. Die beabsichtigte Einschränkung der Übertragbarkeit von stillen Reserven aus körperlichen Wirtschaftsgütern auf angeschaffte oder hergestellte körperliche Wirtschaftsgüter und ähnlich von unkörperlichen Wirtschaftsgütern auf eben solche ist wirtschaftlich nicht sinnvoll und würde dem Grundgedanken der Mobilität, und auch der Verbesserung der Finanzierung von vielen Betrieben, zuwiderlaufen. Wenn z.B. ein Betrieb mit Investitionsbedarf eine Beteiligung zur Ermöglichung der Finanzierung der Errichtung einer Forststraße veräußert, so soll ihm nach dem Ministerialentwurf die Übertragung der stillen Reserve unmöglich gemacht werden. Gleiches würde z.B. eintreten, wenn ein Mieter für die Räumung eines Gebäudes eine Entschädigung bekommt und er als Ersatz dafür ein anderes Gebäude im Eigentum erwirbt. Für die vom BMFF beabsichtigte einschränkende Maßnahme kann daher kein Verständnis gefunden werden, sie soll daher unterbleiben.
2. Die Verlängerung der Übertragungsmöglichkeit von zwei auf vier Wirtschaftsjahre wird grundsätzlich begrüßt, doch muß festgehalten werden, daß den Erfordernissen der Land- und Forstwirtschaft damit nur zum Teil entsprochen wurde. In der vorzitierten Eingabe des Hauptverbandes vom 4. 11. 1987 wurde dargelegt, daß die Auflösungs- bzw. Verwendungsfrist gem. § 3

- 17 -

des deutschen Forstschäden-Ausgleichsgesetzes fünf Jahre beträgt. Es wird vorgeschlagen, in Hinkunft einen Übertragungszeitraum von sieben Jahren für die Land- und Forstwirtschaft einzuführen. Ein Zeitraum von vier Jahren erweist sich für die Forstwirtschaft mit einer Waldumtriebszeit von 80 bis 120 Jahren viel zu kurz, besonders deshalb, weil die Reinvestition in forstliches Anlagevermögen, insbesondere für die Errichtung von Forststraßen (Planung, behördliches Genehmigungsverfahren, Errichtung und Fertigstellung) auf jeden Fall mehrere Jahre ausmacht. Das zunehmende Absterben von Waldbeständen, infolge von Schadstoffimmissionen, erfordert ein ständiges Umdisponieren der Planung und Durchführung von Investitionen zur Aufarbeitung der zerstreut anfallenden Schadhölzer und zur Rekultivierung der geschädigten Flächen. Es wird daher ersucht, den Auflösungszeitraum für die Forstwirtschaft auf sieben Jahre zu verlängern.

3. Der neu eingeführte Zuschlag von 5 % p.a. kann in denjenigen Fällen zu einer Härte führen, in denen bei Aufrechterhaltung der vorgesehenen Unterteilung in körperliche und unkörperliche Wirtschaftsgüter trotz entsprechender Bemühungen der Wirtschaftsführung kein adäquater Ersatz für die ausgeschiedenen Wirtschaftsgüter gefunden werden kann. Die Einführung des Zuschlages, die offenbar einer aus nur steuerlichen Gründen vorgenommenen Dotierung einer Übertragungsrücklage vorbeugen soll, spricht gegen die besprochene Untergliederung in körperliche und unkörperliche Wirtschaftsgüter bzw. läßt diese noch weniger begründet erscheinen. Außerdem muß ersucht werden, die Formulierung der Zuschlagsbestimmung im Abs. 8 gleich wie in § 9 Abs. 2 im Sinne einer Verwaltungsvereinfachung und Gleichmäßigkeit vorzunehmen.
4. Zu Abs. 6 sei bemerkt, daß in die beispielsweise Aufzählung in der Klammer den Zeitumständen rechnungstragend "Immissionschäden aller Art" aufzunehmen wären. Eine entsprechende Ergänzung muß daher gefordert werden. Für die Auflösung dieser

Rücklage, die immerhin durch höhere Gewalt verursacht ist, soll kein Zuschlag vorgesehen werden, denn einerseits verliert dadurch der Steuerpflichtige in vielen Fällen den ermäßigten Einkommensteuersatz gem. § 37 Abs. 3, wodurch gegenüber Gewerbebetrieben allein schon eine beträchtliche Sanktion ausgelöst ist, und andererseits können in der Forstwirtschaft Investitionen nur unter Rücksichtnahme auf die lange Umtriebszeit (80-120 Jahre) geplant und wirtschaftlich sinnvoll durchgeführt werden (so hätte die Errichtung von Straßen in erst nach vielen Jahren hiebreife Waldbestände innerhalb von 4 Jahren keinen Sinn). Besonders forstwirtschaftliche Betriebe würde der vorgesehene Zuschlag hart und ungerechtfertigt treffen.

Zu § 13: Geringwertige Wirtschaftsgüter

Gefordert werden muß eine Valorisierung des seit 1982 unverändert in Geltung stehenden Betrages von S 5.000,--. Aufgrund des Verbraucherpreisindex 1976 errechnet sich ein Betrag von S 6.000,--.

Zu § 14: Vorsorge für Abfertigungen und Pensionen

1. Die in § 117 Abs. 7 Z. 1 vorgesehene Zuweisung des Differenzbetrages der Pensionszuweisung mit 5 % ist weitaus zu niedrig und unrealistisch. Die nachteiligen Wirkungen des zweiten AÄG 1977 würden in nur etwas abgeschwächter Form noch durch viele Jahre aufrechterhalten werden. Eine Verteilung der Differenz auf längstens zehn Jahre wäre tragbar.
2. Die neue Formulierung der Sanktion im Falle einer Wertpapierunterdeckung mit einer Gewinnerhöhung um 60 %, ist unklar und mißverständlich. Eine sprachliche Verbesserung kann darin nicht erblickt werden. Wenn keine Verschlechterung der derzeit geltenden Erhöhung des Gewinnes "um 30 vH. des durch Wertpapiere nicht gedeckten Rücklagenteiles" vorgesehen ist, so soll

- 19 -

diese Formulierung in § 14 Abs. 4 EStG 1972 unverändert bleiben, eventuell mit: "in dem Jahre, in dem die Wertpapierunterdeckung mindestens zwei Monate beträgt". Damit könnten derzeit mögliche Härten, wie Zuschlag von 30 vH. in zwei Jahren, auch wenn die Unterdeckung in einem Jahr bloß wenige Tage bestanden hat, vermieden werden.

3. Die Deckung mit Wertpapieren soll nicht die einzige zulässige Form, sowohl im Bezug auf die Abfertigungsrückstellung als auch auf die Pensionsrückstellung, sein. Besonders kleinere Betriebe, bei denen die Möglichkeit der Aufbringung der für die künftige Zahlung von Abfertigungen (in Einzelfällen auch von Pensionen), nötigen Mittel von der Arbeitsfähigkeit des Betriebsinhabers abhängt, suchen eine Rückdeckung im Abschluß einer Versicherung. Wird tatsächlich eine Rückdeckungsversicherung eingegangen, so stellt die Wertpapierdeckung eine über 100 % des Deckungserfordernisses hinausgehende Kapitalbindung, welche dem Betrieb für andere Zwecke fehlt, dar. Es wird daher vorgeschlagen, Wertpapierdeckung nur für solche Fälle anzugeben, in denen vom Betrieb nicht eine (dem Finanzamt nachzuweisende) Rückdeckungsversicherung abgeschlossen wurde.

Zu § 18 Abs. 6: Verlustabzug

Die Verkürzung des Verlustvortragszeitraumes von sieben Jahren auf fünf Jahre, wenn auch unter Berücksichtigung der Einschleifregelung in § 122 erscheint willkürlich und unbegründet; in den EB ist dafür kein Grund angeführt worden. Besonders die erheblich verschlechterte Ertragslage der österreichischen Forstwirtschaftsbetriebe gibt nicht die Möglichkeit, Verluste, die in einem oder mehreren hintereinander liegenden Jahren entstanden sind, innerhalb eines verhältnismäßig kurzen Zeitraumes von fünf Jahren mit Erträgnissen auszugleichen. Verluste kommen besonders in solchen Fällen zustande, in denen ein über dem Hiebsatz liegender Anfall von Kalamitätsholz in den nachfolgenden Jahren

- 20 -

durch Minderhiebe eingespart werden muß. Eine weitere Ursache für Verluste in den Kalamitäts-Folgejahren liegt in der Zuwachsänderung. Diesen naturbedingten Umständen wäre am ehesten durch die Einräumung der Möglichkeit eines Verlustrücktrages - wie in der BRD - zu entsprechen. Sollte ein solcher in Österreich im Wege der Steuerreform nicht eingeführt werden können, so muß gefordert werden, den Vortragszeitraum bei sieben Jahren zu belassen.

Zu § 20 Abs. 1 Z. 2: Einschränkung der Abzugsfähigkeit von betrieblich oder beruflich veranlaßten Aufwendungen

Die in Österreich laut dem Ministerialentwurf neu einzuführende Bestimmung, daß betrieblich oder beruflich veranlaßte Aufwendungen, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren, insoweit nicht abzugsfähig sind, als sie nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessen sind, muß entschieden abgelehnt werden. Besonders folgende Gründe sprechen dagegen:

1. Der Zusammenhang mit der Lebensführung des Steuerpflichtigen allein schon wird zu zahlreichen Streitfällen Anlaß geben. So dienen z.B. ansprechend und schön eingerichtete Büroräume vor allem der Arbeitsabwicklung mit den Geschäftspartnern und Mitarbeitern, private Interessen werden dabei in den Hintergrund treten.
2. Die "allgemeine Verkehrsauffassung" ist ein unbestimmter Begriff, der nicht in das Wirtschaftsleben paßt, denn danach kann kein Betrieb geführt werden und auch nicht eingerichtet werden. Wie soll ein Steuerpflichtiger vor Durchführung einer Investition oder eines bestimmten Aufwandes "die Auffassung der Mehrheit urteilsfähiger (vernünftig denkender) persönlich unbeteiligter, verständiger und sachkundiger Menschen" (vgl. Reeger-Stoll, Kommentar zur BAO, S. 105) einholen und nicht etwa "nur die Meinung der beteiligten Wirtschaftskreise" (vgl. VwGH 16. 11. 1954, Zl. 2028/53) maßgeblich sein? Aus der beabsichtigten Einschränkung ergeben sich auch deshalb Streit-

- 21 -

und Zweifelsfragen, bei deren Beurteilung durch die Finanzverwaltung im Rahmen des ihr eingeräumten Ermessens mehr oder minder betriebs- und wirtschaftsfremde Entscheidungen möglich werden. Wer soll bei der Finanzverwaltung im Rahmen der künftigen Auskunftspflicht für solche Entscheidungen zuständig sein? Sollen sich die Steuerpflichtigen durch die vorgesehene Regelung dazu veranlaßt fühlen, bei Zweifelsfragen - und deren werden es viele werden - sich vor Durchführung des Aufwandes oder vor Erstellung der Steuererklärungen an das Finanzamt mit einer Anfrage zu wenden, letzteres besonders, damit sie allenfalls sogar eine finanzstrafrechtliche Verfolgung vermeiden können? Wahrscheinlich würde sich bei Einführung einer solchen Bestimmung ein zusätzlicher großer Verwaltungsaufwand für beide Seiten ergeben.

3. Der Begriff der Betriebsausgaben, wie er künftig im ersten Satz des § 4 Abs. 4 vorgesehen ist, in Verbindung mit den schon derzeit nicht abzugsfähigen Ausgaben gem. § 20 und der Nachweispflicht gem. § 162 BAO, war bisher völlig - auch im fiskalischen Interesse - zweckentsprechend und hat der Finanzverwaltung ausreichende Handhaben zur Verweigerung der Anerkennung überspitzter Betriebsausgaben gegeben. Eine Verschärfung, welche die tatsächliche oder auch bloß vermutete Gefahr von überspitzten und willkürlichen Maßnahmen enthält, ist nicht geeignet, das Vertrauen zwischen Wirtschaftstreibern und Finanzverwaltung zu verbessern und scheint uns auch nicht den Zielvorstellungen der Steuerreform, wie diese von den maßgeblichen Politikern genannt wurden, entsprechend.

Zu § 21 Abs. 2 Z. 2: Gewinnanteile einer land- und forstwirtschaftlichen Mitunternehmerschaft

Es wird ersucht, den letzten Satz dieser Bestimmung aufzuheben, weil diese verschiedentlich zu einer kleinlichen, ja beinahe schikanösen Anwendung bei einer Mitunternehmerschaft (meist Familiengesellschaften in der Form einer GesbR) gegenüber einem

- 22 -

Einzelunternehmen geführt hat. Das Ausschließlichkeitserfordernis konnte z.B. in solchen Fällen als verwirkt angesehen werden, in denen einzelne Fremdenzimmer bzw. Fremdenbetten vermietet wurden. Dem Bestreben nach "mehr Urlaub am Bauernhof" steht die genannte Bestimmung ungerechtfertigt differenzierend entgegen. Das Wort "ausschließlich" soll daher durch "überwiegend" ersetzt werden. Auch eine Einschränkung der Voraussetzung auf Handelsgesellschaften wäre akzeptabel.

Zu § 24: Veräußerungsgewinne

1. Zu Abs. 2 des Entwurfes wird auf die Ausführungen zu § 6 Z. 5 lit. b hingewiesen. Die nach den geltenden Bestimmungen gegenüber dem Teilwert zu niedrig bewerteten Einlagen sollen daher im Falle der Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes, Teilbetriebes oder eines Mitunternehmeranteiles, nicht zur Versteuerung kommen, jedenfalls insoweit nicht, als der Veräußerungsgewinn durch nominelle Werterhöhungen während der Zugehörigkeit eines Gegenstandes zum Privatvermögen eingetreten ist.
2. Die in Abs. 5 wiederum vorgesehene Begrenzung der Doppelbelastung mit Einkommensteuer einerseits und Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer andererseits hat sich hinsichtlich des Zeitraumes von drei Jahren als zu niedrig erwiesen. Der Gesetzgeber soll nun nach der im Entwurf zum EstG 1988 an mehreren anderen Stellen, aber in ähnlichen Zusammenhängen zum Ausdruck gekommenen Auffassung eine wesentlich längere Frist setzen, so wie z.B. in § 37 Abs. 2 Z. 1 für Veräußerungsgewinne mit sieben Jahren. Es wäre daher im Sinne der durch die Steuerreform erklärtermaßen angestrebten Steuergerechtigkeit, die Fristen beiderseits gleich lang anzusetzen.
3. Eine Härte, die eine kaum finanzierte Einkommensteuer von einem "Aufgabegewinn" bewirkt hat, war die Verwaltungsübung, eine Verpachtung an den voraussichtlichen Betriebsübernehmer

- 23 -

als steuerpflichtige Betriebsaufgabe zu behandeln. Gesundheitliche oder erbrechtliche Probleme, die sich bei älteren Betriebsinhabern stellen, aber auch das Erfordernis, daß sich der künftige Betriebsübernehmer erst in der Betriebsführung bewähren muß, geben manchmal Anlaß, zunächst nicht das Eigentum am Betrieb zu übertragen, sondern diesen an den in Aussicht genommenen Übernehmer zu verpachten. Eine solche Verpachtung soll daher durch eine Ergänzung des § 24 (in Abs. 1 Z. 2?) nicht zu einem steuerpflichtigen Aufgabegewinn führen; die Buchwerte wären vom Verpächter und nach der Betriebsübernahme vom Übernehmer fortzuführen.

Zu § 28: Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung

Hinsichtlich der neu eingeführten Verteilungspflicht für "Instandsetzungskosten" wird auf die Ausführungen zu § 4 Abs. 1 Z. 3 hingewiesen. Darüber hinaus muß der vorgesehene Verfall der restlichen Zehntelbeträge im Falle der Übertragung des Gebäudes auf eine andere Person als ausgesprochene ungerechtfertigte Härte, die grob der Zielsetzung "Steuergerechtigkeit" zuwiderläuft, abgelehnt werden. Zumindest soll das Weiterlaufen der Zehntelabsetzung im letzten Satz des Abs. 2 auf sämtliche Fälle des unentgeltlichen Erwerbes, so insbesondere auch auf Schenkungen unter Lebenden, ausgedehnt werden. Es wäre u.E. beinahe absurd, wenn eine Person unter eine steuerliche Sanktion käme, wenn sie sich entschließen würde, ein Gebäude schon zu Lebzeiten an einen künftigen Erben zu übertragen.

Zu § 37: Ermäßigte Steuersätze

1. Die in § 37 Abs. 1 vorgesehene Änderung der Art der Berechnung des ermäßigten Steuersatzes infolge Weglassens des letzten Satzes des ersten Absatzes, steht mit einem der Ziele der Steuerreform, nämlich mit der Absicht der Tarifsenkung, im Widerspruch. Tatsächlich würde die vorgesehene Änderung einer Tarifbestimmung zu einer Steuererhöhung führen. Nach derzeit

geltendem Recht ist das nicht steuersatzbegünstigte übrige Einkommen unter Berücksichtigung aller in Betracht kommenden Steuerabsetzbeträge neuerlich zu tarifieren (Absch. 96 Abs. 1 EStR 1984). Die beabsichtigte Verschlechterung bzw. Steuererhöhung trifft besonders die Forstbetriebe, weil in diesen Einkünfte aus Kalamitätsnutzungen, und zwar in steigendem Maße aus Immisionsschäden, mit "Normaleinkünften" zusammenfallen. Die den Forstbetrieben verbleibenden Geldmittel, welche diese meist zur Verringerung der eingetretenen Schäden, vor allem zur Wiederaufforstung, dringend benötigen, würden daher geschmälert werden, was dem Interesse der Allgemeinheit, welches auf Erhaltung der Waldsubstanz gerichtet ist, grob zuwiderlaufen würde.

2. Nach der vorgesehenen Formulierung würden sämtliche Erwerbsvorgänge, insbesondere unentgeltliche, einen Neubeginn des Laufes der Sieben-Jahre-Frist verursachen. Bei einem unentgeltlichen Betriebsübergang sind bekanntlich die Buchwerte des Übertragenden fortzuführen (§ 6 Z. 9). Es ist daher nicht verständlich, daß die genannte Frist, die ohnedies mit sieben Jahren u.U. länger ist als zur Vermeidung von "Verlustbeteiligungen" sinnvoll erscheint - auch bei unentgeltlichen Erwerben - neu beginnen soll. Es muß daher gefordert werden, vor dem Wort "Erwerbsvorgang" das Wort "entgeltlichen" einzufügen. Darüber hinaus muß gefordert werden, anstelle einer Frist von sieben Jahren nur fünf Jahre vorzusehen. Weiters muß aus den in den EB einleitend genannten Gründen der "Steuergerechtigkeit" gefordert werden, daß diese Frist nicht gilt, wenn von deren Ablauf Veräußerung wegen Todes, Berufsunfähigkeit oder Überschreiten der Pensionierungsgrenze (vgl. § 24 Abs. 6) erfolgt. Die vorgesehene Formulierung würde besonders solche Betriebsinhaber und Mitunternehmer (oder deren Erben) ungerechtfertigt hart treffen, die aus den angeführten Gründen mehr oder minder gezwungen sind, den Betrieb zu veräußern.

- 25 -

3. Der in § 37 Abs. 3 verwendete Begriff "Waldnutzungen infolge höherer Gewalt" soll zur Vermeidung von Zweifelsfragen und im Hinblick auf gegenwärtige, vor allem durch steigende Umweltschäden bestehende Verhältnisse, definiert werden wie folgt: "Nutzungen, die durch Eis, Schnee, Windbruch oder Windwurf, Erdbeben, Bergrutsch, Insektenfraß, Pilzkrankheiten, Brand, Immisionsschäden aller Art oder ein anderes Ereignis, das in seinen Folgen den angeführten Ereignissen gleichkommt, verursacht werden". Eine erlaßmäßige Begriffsumschreibung wäre dann nicht mehr erforderlich.
4. Ähnlich wie in der BRD soll auch in Österreich eine klare und eindeutige Bestimmung zur Ermittlung der Einkünfte aus außerordentlichen Waldnutzungen und Kalamitätsnutzungen, ähnlich wie derzeit in Absch. 97 in Verb. mit Absch. 59 EStR 1984, in den Gesetzesstext aufgenommen werden wie folgt: "Bei Ermittlung der Einkünfte aus außerordentlichen Waldnutzungen sind von den Roherlösen alle jene Kosten als Betriebsausgaben in Abzug zu bringen, die mit diesen Erlösen zusammenhängen, wobei diese Betriebsausgaben entsprechend der Höhe der Einnahmen aus allen Waldnutzungsarten auf diese zu verteilen sind".
"Bei der Ermittlung der Einkünfte aus Waldnutzungen infolge höherer Gewalt sind zur Berechnung der Reinerlöse, die Roherlöse nur um die damit direkt zusammenhängenden und den Gewinnermittlungszeitraum unmittelbar betreffenden Schlägerungs-, Bringungs- und Verwertungskosten zu kürzen."

- 27 -

**Stellungnahme zum Ministerialentwurf, mit dem das
Bewertungsgesetz 1985, das Vermögensteuergesetz 1954
und das Erbschaftssteueräquivalentgesetz
geändert werden sollen**

Die Abfertigungslasten sind in den letzten Jahren durch die Entwicklung des Arbeitsrechtes, insbesondere durch die Verpflichtung des Arbeitgebers eine Abfertigung auch im Falle einer Selbstkündigung bei Pensionierung, Mutterschaft und Tod des Arbeitnehmers zu bezahlen und durch Einführung der Arbeiterabfertigung im gleichen Ausmaße wie für Angestellte bedeutend gestiegen. Die Passiven einer Unternehmung haben sich dadurch bedeutend erhöht. Auch das Einkommensteuergesetz anerkennt nunmehr durch zutreffende Bezeichnung "Rückstellung" den Fremdkapitalcharakter der Abfertigungsverpflichtungen. Für Zwecke der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens, der Vermögensbesteuerung und damit der substanzabhängigen Steuern anerkennt die Finanzverwaltung diese Verpflichtungen aber noch immer nicht als absetzbare Lasten (vgl. Abschnitt 13 VStR). Es wird daher noch immer Scheinvermögen den vermögensabhängigen Steuern, vor allem der Vermögensteuer, dem Erbschaftssteueräquivalent, der Schenkungssteuer und der Erbschaftssteuer, unterzogen. Besonders bei letzterer kann sich im Falle des Überganges des Betriebes von Todes wegen für den Rechtsnachfolger eine wirtschaftlich überhöhte und unbegründete Steuerbelastung ergeben, die exzessiv wirken kann, besonders in denjenigen Fällen, in denen bloß wegen Unterlassung des Abzuges der Abfertigungsverpflichtungen, ein rechnerisches Vermögen bei sonstiger Überschuldung entsteht. Zahlreiche Rechtsmittel sind bereits anhängig, weil viele Steuerpflichtige die exzessiv empfundenen Auswirkungen der gegenwärtigen Besteuerungspraxis und der Rechtsprechung des VwGH nicht akzeptieren können, sodaß wahrscheinlich der VfGH damit befaßt werden wird. Es wäre am Gesetzgeber gelegen hier dringend Abhilfe zu schaffen und die Abzugsmöglichkeit der Abfertigungslasten bei der Ermittlung des Einheitswertes des Betriebsvermö-

- 26 -

**Stellungnahme des Hauptverbandes der
Land- und Forstwirtschaftsbetriebe Österreichs
zum Ministerialentwurf für ein
Körperschaftsteuergesetz 1988**

Zu § 5: Befreiungen

Zu Z. 9: Bestimmte Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften

Die Befreiungen für bestimmte landwirtschaftliche Verwertungsgenossenschaften, Saatbaugenossenschaften und Zentralen von Genossenschaften werden laut Ministerialentwurf entfallen. Verbleiben soll die bisherige Z. 8, nunmehr als Z. 9. Im Hinblick auf moderne betriebswirtschaftliche Erfordernisse und die Notwendigkeit rationellen Zusammenarbeitens von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben sollte aber ähnlich wie in der BRD (§ 5 Abs. 1 Z. 15 dKStG) diese Bestimmung ausgestaltet werden wie folgt:

- a) Text wie derzeit in Z. 9 vorgesehen
- b) auf Leistungen im Rahmen von Dienst- oder Werkverträgen für die Produktion land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse für die Betriebe der Mitglieder, wenn die Leistungen im Bereich der Land- und Forstwirtschaft liegen; dazu gehören auch Leistungen zur Erstellung und Unterhaltung von Betriebsvorrichtungen, Wirtschaftswegen, Bodenverbesserungen, Wirtschaftsplänen einschließlich der Forsteinrichtungen und Wirtschaftsführung,
- c) auf die Beratung für die Produktion oder Verwertung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse der Betriebe der Mitglieder.

- 28 -

gens und für die Land- und Forstwirtschaft beim steuerpflichtigen Vermögen durch Ergänzung des Bewertungsgesetzes und des Vermögensteuergesetzes zu sichern.

HAUPTVERBAND DER LAND- UND FORSTWIRTSCHAFTSBETRIEBE ÖSTERREICH

**Stellungnahme des Hauptverbandes der Land-
und Forstwirtschaftsbetriebe Österreichs
zum Ministerialentwurf für eine Novelle
zum Gewerbesteuergesetz 1953:**

Zu § 2 Z. 7:

Diese Bestimmung soll erweitert werden wie folgt:

"Vereinigungen zur gemeinschaftlichen Führung von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben oder zur Beratung in der Führung solcher Betriebe".

Diese Ergänzung kann an die Stelle des gegenwärtigen letzten Satzes der Z. 7 des § 2, die infolge der Aufhebung der Gewerbesteuer vom Gewerbekapital entbehrlich ist, treten.

Begründung:

Die wirtschaftliche Situation der Land- und Forstwirtschaft zwingt zu einer wirtschaftlicheren und rationellen Betriebsführung mit Einsatz entsprechend ausgebildeter und qualifizierter Kräfte. Es soll ermöglicht werden, daß eine solche Führung oder die Beratung zu diesem Zwecke durch Gemeinschaften bzw. Gesellschaften (vor allem wird hiefür eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts in Betracht kommen) ohne Entstehung eines gewerbesteuerlichen Steuergegenstandes erfolgen kann.

