



KAMMER DER WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER

1081 WIEN VIII, BENNOPLATZ 4/1

//

TELEFON 42 16 72-0*

TELEX 112264

TELEGRAMMADRESSE WITREUKA WIEN

DVR: 0459402

An das
 Präsidium des Nationalrates
 Parlament
 1017 Wien

Betrifft GESETZENTWURF
 GZ 10 GE 98
 Datum: 18. MAI 1988
 Verteilt 20. Mai 1988
St. Pöltner

IHR ZEICHEN

IHRE NACHRICHT VOM

UNSER ZEICHEN
1/88/Dr.Schn/KDATUM
9.5.1988BETRIFFT: Entwürfe der Steuerreformgesetze 1988

Unter Bezugnahme auf die Übersendungsnoten des Bundesministeriums für Finanzen

vom 25.3.1988, GZ 11 0502/1-IV/11/88, zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Gebührengebot 1957 geändert wird und andere gebührenrechtliche Bestimmungen getroffen werden (Gebührengebot-Novelle 1988),
 vom 25.3.1988, GZ 10 6002/1-IV/10/88, zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Versicherungssteuergesetz 1953 geändert wird (Versicherungssteuergesetz-Novelle 1988),
 vom 29.3.1988, GZ 08 0102/1/IV/8/88, zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Bewertungsgesetz 1955, das Vermögensteuergesetz 1954 und das Erbschaftssteueräquivalentgesetz geändert werden,
 vom 29.3.1988, GZ 06 0102/3-IV/6/88, zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Gewerbesteuergesetz 1953 geändert wird,
 vom 30.3.1988, GZ 09 4501/12-IV/9/88, zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Umsatzsteuergesetz 1972 und das Alkoholabgabegesetz 1973 geändert werden,
 vom 30.3.1988, GZ 13 5002/1-IV/13/88, zum Entwurf eines Bundesgesetzes über die Besteuerung des Einkommens von Körperschaften (Körperschaftsteuergesetz 1988 - KStG 1988),
 vom 31.3.1988, GZ 06 0102/4-IV/6/88, zum Entwurf eines Bundesgesetzes, betreffend die Besteuerung des Einkommens von natürlichen Personen (Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988),

übermittelt die Kammer in der Anlage zu ob. Betreff 22 Ausfertigungen der vom Fachsenat für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder ausgearbeitete Stellungnahme mit der Bitte um Kenntnisnahme.



Der Kammerdirektor:

Beilagen

Fachsenat für Steuerrecht 4.5.1988Stellungnahme zu den Ministerialentwürfen
betreffend die Steuerreform

Die Stellungnahme behandelt folgende Gesetzesentwürfe:

Einkommensteuergesetz 1988

Körperschaftsteuergesetz 1988

Novelle zum Gewerbesteuergesetz 1953

Novellen zum Bewertungsgesetz 1955, Vermögensteuergesetz 1954
und Erbschaftsteueräquivalentgesetz

Novelle zum Umsatzsteuergesetz 1972 und Alkoholabgabegesetz
1973

Gebührengesetz-Novelle 1988

Versicherungsteuergesetz-Novelle 1988

Kreditwesengesetz-Novelle

Die Stellungnahme geht auf die Entwürfe zunächst allgemein ein
und behandelt in der Folge die einzelnen Gesetzesmaterien.

I.

Allgemeiner Teil1. Grundsätzliche Wertung der Steuerreform

Die Durchführung einer Steuerreform ist dringend geboten und wird daher begrüßt. Dem Grundkonzept der Steuerreform auf Senkung der Tarife und Verbreiterung der Bemessungsgrundlage wird zugestimmt. Es ist erfreulich, daß die Steuerreform trotz der vorzeitigen politischen Festlegungen im letzten Wahlkampf nun doch durchgeführt werden kann und daß auf dem Gebiet der Lohnsteuer und der Zinsenbesteuerung Kompromisse gefunden werden konnten, die auf einen Erfolg der Steuerreform hoffen lassen und den Weg für konsequente weitere Reformschritte nicht versperren.

Allg. 2

Als grundsätzlich positiv an den Gesetzesentwürfen wird besonders hervorgehoben:

1. Die Reform des Einkommensteuertarifes
2. Die Durchforstung des Wildwuchses an Befreiungen und Begünstigungen vor allem im Einkommensteuerrecht
3. Die Reform des Körperschaftsteuertarifes
4. Der Ersatz des innerstaatlichen Schachtelprivilegs durch den Beteiligungsabzug im KStG, BewG und GewStG sowie die Milderung der Vermögensteuerbelastung durch den Sonderausgabenabzug für bestimmte Körperschaften
5. Die Bemühungen um die Neuregelung der Pensionsrückstellungen und Pensionskassen
6. Die Bemühungen um eine verbesserte Gesetzesystematik und eine verbesserte Gesetzessprache

Die grundsätzliche Zustimmung zum Reformkonzept bedeutet allerdings nicht die Zustimmung im Detail. Prinzipiell abgelehnt wird an den Gesetzesentwürfen nämlich:

1. Die fehlende Bedachtnahme auf die notwendige Internationalisierung der österreichischen Wirtschaft
2. Die mit den Gesetzesentwürfen verbundenen zusätzlichen administrativen Belastungen für die Unternehmen, die beratenden Berufe und die Finanzverwaltung
3. Die fehlende Neukonzeption des Bilanzsteuerrechtes
4. Die überstürzte Abschaffung verschiedener Investitionsbegünstigungen ohne ausreichende Übergangsfristen
5. Die Schaffung neuer Doppelbelastungen im Körperschaftsteuerrecht und die Aufrechterhaltung bestehender Doppelbelastungen für Gewinnausschüttungen im Einkommensteuerrecht
6. Die einseitige Mehrbelastung der geistig Schaffenden, insbesondere der Freiberufe

Wichtige weitere Kritikpunkte sind vor allem:

1. Die fehlende Überprüfungsmöglichkeit der Gesetzesentwürfe auf die gesamtwirtschaftlichen Auswirkungen der Reform und deren Aufkommenswirksamkeit

2. Das Unterbleiben einer Neuordnung des Umsatzsteuerrechtes
3. Das Unterbleiben einer Neuordnung des Gebühren- und Verkehrsteuerrechtes sowie des Vermögensteuerrechtes und einer Abschaffung der Gewerbesteuer
4. Die legistischen Mängel der Gesetzesentwürfe
5. Die unzureichende Begutachtungsfrist

Es ist zu hoffen, daß einige der aufgezeigten Kritikpunkte im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens noch behoben werden können. Diese Hoffnung gründen wir vor allem auf die verschiedenen Diskussionsmöglichkeiten, die mit den Legisten in den diversen Reformgremien noch geführt werden können. Auf die wichtigsten Mängel gehen wir im folgenden detailliert ein. Soweit eine Behebung nicht mehr möglich sein sollte, wird die Berücksichtigung in einem zweiten Reformschritt verlangt.

2. Fehlende Maßnahmen zur Internationalisierung der österreichischen Wirtschaft

Ein modernes Steuersystem müßte die geänderten weltwirtschaftlichen Bedingungen für die österreichische Wirtschaft berücksichtigen und ihr die Möglichkeit bieten, den Anschluß an internationale Entwicklungen zu finden und die Europareife zu erreichen. Das Steuerrecht müßte deshalb so gestaltet werden, daß es einerseits der österreichischen Wirtschaft die Möglichkeit gibt, im Ausland zu investieren und andererseits ausländische Unternehmen nach Österreich zieht. Ganz generell sollte die Intensivierung der Wirtschaftsbeziehungen mit dem Ausland nicht behindert werden.

Auslandsinvestitionen werden aber durch die Steuerreform in mehrerer Hinsicht durch Scheingewinnbesteuerung und Doppelbelastungen diskriminiert, weil nach wie vor

- eine volle, vorgezogene und fiktive Realisierung stiller Reserven bei Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland vorgesehen ist (§ 6 z 6 EStG 1988)

Allg. 4

- Verluste ausländischer Betriebstätten bei Doppelbesteuerungsabkommen mit Befreiungsmethode keine Berücksichtigung in Österreich finden
- Anlaufverluste ausländischer Tochtergesellschaften in Österreich unberücksichtigt bleiben
- für Beteiligungen an ausländischen Tochtergesellschaften weiterhin die engen Schachtelvoraussetzungen gelten sollen und damit für nicht unter diese Bedingungen fallenden Beteiligungen wirtschaftlich unvertretbare Doppelbelastungen in Kauf genommen werden müssen und
- für Dividenden von Auslandsbeteiligungen nicht der ermäßigte Steuersatz des § 37 Abs 4 EStG vorgesehen ist, was ebenfalls zu Doppelbelastungen führt.

Desgleichen werden Inlandsinvestitionen im internationalen Vergleich wirtschaftlich unverständlichen Belastungen dadurch unterworfen, daß

- Verlustvorträge unter Verletzung des Gesamtperiodenprinzips zeitlich limitiert und in Zukunft sogar auf nur fünf Jahre verkürzt gewährt werden und unter Verletzung des Gesamterfolgsprinzips kein Verlustrücktrag eingeführt wird
- wirtschaftlich erforderliche Verlustausgleiche im Konzern abweichend von ausländischen Vorbildern weiterhin an die unpraktikablen Organschaftsvoraussetzungen geknüpft werden
- Verlustvorträge nach innerstaatlichem Recht nach wie vor nur unbeschränkt Steuerpflichtigen gewährt werden
- die Gewerbesteuer aufrecht bleibt, obwohl damit die Attraktivität des neuen Körperschaftsteuersatzes weitgehend aufgehoben und die Ertragsteuerbelastung auf rd 39 % angehoben wird
- die Ausdehnung des internationalen Schachtelprivilegs auf Veräußerungsgewinne unterblieb
- die Veräußerung wesentlicher Beteiligungen beschränkt Steuerpflichtiger nach innerstaatlichem Recht weiterhin steuerpflichtig bleibt.

Schließlich wird die Intensivierung von Wirtschaftsbeziehungen mit dem Ausland insbesondere dadurch behindert, daß

Allg. 5

- Beratungsleistungen für ausländische Auftraggeber nach wie vor nicht in den Befreiungskatalog des § 9 UStG 1972 aufgenommen sind, wodurch die freien Berufe Österreichs einen entscheidenden Konkurrenz Nachteil gegenüber dem Ausland erleiden
- dieser Konkurrenz Nachteil durch die Verdoppelung des Umsatzsteuersatzes noch erhöht wird
- in kleinlicher Weise die Verrechnung von Diäten und Betriebsausgaben für Auslandsreisen einer Beschränkung unterworfen und damit die ohnedies geringe Bereitschaft der Österreicher zu Auslandsdienstreisen beschränkt werden soll.

3. Zusätzliche administrative Belastungen für Unternehmen, beratende Berufe und Finanzverwaltung

Die Steuerreform bringt zwar einzelne Entlastungen, in Summe aber zusätzlichen administrativen Aufwand, der entschieden abzulehnen ist. Dieser resultiert vor allem daraus, daß

- diverse der Verwaltungsvereinfachung dienende Pauschalierungen abgeschafft werden, damit der Aufwand für die einzelnen Steuerpflichtigen und die Überlastung der Finanzämter erhöht und einer weiteren Bürokratisierung der Steuerabwicklung Vorschub geleistet wird (dazu wird auf die Stellungnahme zum Entwurf des 3. Abgabenänderungsg 1987 hingewiesen, wo die generelle Streichung von Pauschbeträgen mit ausführlicher Begründung abgelehnt und ihre Anpassung an reale Gegebenheiten verlangt wurde)
- eine in jeder Hinsicht unpraktikable und fiskalisch unergiebige Angemessenheitsprüfung für Betriebsausgaben und Werbungskosten eingeführt werden soll
- für Einnahmen- Ausgabenrechner sowie Überschußrechner eine völlig unnötige und nicht praktikable Aufzeichnungspflicht eingeführt wird
- das Abfließensprinzip bei Einnahmen- Ausgabenrechnern und Überschußrechnern durch ein neues Abgrenzungserfordernis durchbrochen wird
- neue überaus komplizierte Rechtsinstitute wie Pendlerbegünstigung und Freibetragsbescheid geschaffen werden

Allg. 6

- neue Abgrenzungsfragen durch die unterschiedliche Behandlung von Instandsetzungs- und Instandhaltungsaufwendungen geschaffen werden, die mit Sicherheit unzählige Rechtstreitigkeiten nach sich ziehen
- die Vollverzinsung von Steuerforderungen und Guthaben eingeführt werden soll, wofür allerdings noch die Gesetzesvorschläge fehlen
- anstelle einer weitgehenden Anpassung der Unternehmensbesteuerung an die Rechnungslegungsreform neue Differenzierungen zum Handelsrecht geschaffen werden, die zu zusätzlichem Verrechnungsaufwand der Unternehmen führen.

4. Völlig fehlende Neukonzeption des Bilanzsteuerrechtes

In der Stellungnahme des Fachsenats für Steuerrecht vom 29.4.1987 wurde eine grundlegende Reform des Bilanzsteuerrechtes gefordert. Diese ist notwendig, weil das derzeitige Bilanzsteuerrecht noch einem Stand der betriebswirtschaftlichen Theorie der 20er und 30er-Jahre verhaftet ist und grundlegenden betriebswirtschaftlichen Einsichten widerspricht, aus rechtstaatlicher Sicht in mehrfacher Beziehung bedenklich ist und die Rechnungslegungsreform ohnedies einschneidende Änderungen notwendig macht. Deshalb hat der Fachsenat in Anschluß an verschiedene Forschungsarbeiten vorgeschlagen, die Bilanzierungsvorschriften des Handels- und Steuerrechtes weitgehend zu harmonisieren, bei § 5 Gewinnermittlung durch direkte Verknüpfung von Handels- und Steuerbilanz dem historischen Vereinfachungsgedanken des Maßgeblichkeitsprinzips zum Durchbruch zu verhelfen und dazu den Rechtsstoff der §§ 4-7 EStG völlig neu zu ordnen. Der vorliegende Entwurf des EStG 1988 trägt diesen Vorschlägen in keiner Weise Rechnung und geht einen Weg, der offenbar darauf abzielt, eine Harmonisierung aus Anlaß der Rechnungslegungsreform von vornherein zu vereiteln. Der Entwurf ist abzulehnen weil er

- die völlig unverständlichen und durch die Zielsetzungen der steuerlichen Gewinnermittlung in keiner Weise erklärbaren Unterschiede in Ansatz- und Bewertungsvorschriften des Handels- und Steuerrechtes aufrecht lässt

- zahlreiche umstrittene Unterschiede der beiden Bilanzrechte durch Fortführung einer betriebswirtschaftlich überholten Terminologie weiterführt und damit Spitzfindigkeiten bei Anwendung der steuerlichen Bilanzierungsvorschriften fördert
- an nicht sachgerechten Erfordernissen der Bilanzierung bestimmter Steuerbegünstigungen (zB Investitionsfreibetrag, Investitionsrücklage, Mietzinsrücklage, pauschale Teilwertabschreibungen) festhält
- weiterhin das Verhältnis von Handels-und Steuerbilanz durch ein Maßgeblichkeitsprinzip belastet, das aus rechtstaatlicher Sicht wegen seiner Unbestimmtheit verfassungsrechtlich bedenklich ist
- keine Möglichkeit zur Neubewertung aus Anlaß der Einführung der neuen Rechnungslegungsvorschriften vorsieht (REB).

5. Überstürzte Abschaffung von Investitionsbegünstigungen ohne ausreichende Übergangsfristen

Der Gesetzesvorschlag des EStG sieht die Streichung diverser Investitionsbegünstigungen ohne irgendwelche Übergangsfristen vor. Damit wird gegen elementare Grundsätze der Steuerpolitik verstößen, indem

- bei den betrieblichen Investitionsbegünstigungen offenbar entgegen den Vorschlägen des Fachausschusses und modernen betriebswirtschaftlichen Erkenntnissen verfehlte Überlegungen der sozialen Symmetrie bei Streichung von Begünstigungen der Vorzug vor der Einsicht gegeben wurde, daß die Unternehmen eine Koalition zwischen Betriebsinhaber und Arbeitnehmern bilden, deren Eigenkapitalstärkung im gemeinsamen Interesse aller Wirtschaftspartner und der Allgemeinheit liegt
- den Unternehmen nachträglich Grundlagen langfristiger Investitionsentscheidungen entzogen und unter beträchtlichem Aufwand ausgearbeitete Projekte vernichtet werden
- die Gefahr eines radikalen Rückganges der Investitionen in 1989 in Kauf genommen wird
- für Aktivitäten am Wohnbausektor (Denkmalschutz, Stadterneuerung, Wohnungssanierung) die Zerstörung mühsam aufgebauter Märkte in Kauf genommen und

Allg. 8

- neue Erfordernisse an direkten Subventionen und steuerlich geförderten Kapitalmarktinstrumenten am Wohnbausektor provoziert werden, für den neben dem Wegfall von Begünstigungen einschneidende und völlig unausgegorene Regelungen vorgesehen sind, die einen Niedergang des Wohnungsmarktes befürchten lassen.

6. Schaffung neuer Doppelbelastungen im Körperschaftsteuerrecht und Aufrechterhaltung bestehender Doppelbelastungen für Gewinnausschüttungen im Einkommensteuerrecht

Die Gesetzesentwürfe sehen vor, daß "verdeckte" Gewinnausschüttungen aus falsch verstandenen und im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht völlig verfehlten vermeintlichen ordnungspolitischen Gründen in Hinkunft gegenüber den "offenen" Gewinnausschüttungen (weiterhin) diskriminiert werden. Dies wird entschieden abgelehnt, weil

- es keinen einsichtigen steuerlichen Grund für die Doppelbelastung von Gewinnen gibt
- die Abgrenzung zwischen verdeckter Gewinnausschüttung und gerechtfertigter Preisfindung im Verhältnis zum Gesellschafter überaus schwierig ist
- diese Abgrenzung in Konzernen vielfach überhaupt nicht in eindeutiger Weise getroffen werden kann
- die Grenzziehung zu willkürlichen Versuchen der Preiskorrektur im Zuge von Betriebsprüfungen und zu entsprechenden Rechtsstreitigkeiten über Verrechnungspreise führen wird
- die vorgeschlagene Regelung mit Bestimmungen des zwischenstaatlichen Steuerrechtes über das internationale Schachtelprivileg in Widerspruch steht
- die Versagung des ermäßigten Einkommensteuersatzes für Ausschüttungen aus ausländischen Beteiligungen zu einer vollen wirtschaftlichen Doppelbelastung der im Ausland bereits besteuerten Gewinne führt, die den Interessen an der Internationalisierung der österreichischen Wirtschaft entgegen steht.

7. Einseitige Mehrbelastung der geistig Schaffenden, insbesondere der freien Berufe

Es ist verständlich, daß im Zuge der Tarifneuordnung Begünstigungen wegfallen müssen. Davor verschließen auch wir uns nicht. Allerdings muß, wie der allgemeine Teil der Erläuterungen zum EStG 1988 ausführt, dabei die soziale Symmetrie gewahrt bleiben. Es geht nicht an, daß im Zuge der Steuerreform von den großen und einflußreichen Interessensverbänden peinlich darauf geachtet wird, daß im Verhältnis zwischen den großen Berufsgruppen die Belastungsrelationen gewahrt bleiben, daß aber die zahlenmäßig als Wählerpotential offenbar weniger wichtigen Berufsgruppen der geistig Schaffenden und insbesondere der Freiberufler über Gebühr belastet werden. Dies ist aber eindeutig der Fall, weil neben dem Entfall allgemeiner Begünstigungen insbesondere

- die Steuerfreiheit der Todesfallbeihilfen etc der Wohlfahrts-einrichtungen (§ 3 z 12 EStG 1972) gestrichen wird
- die Rücklage nach § 9 Abs 4 EStG 1972 entfällt
- der ermäßigte Steuersatz des § 37 Abs 2 z 1 EStG 1972 (zB Pensionsabfindungen bei Einkünften aus selbständiger Arbeit) gestrichen wird
- die Begünstigung nach § 38 Abs 4 EStG 1972 aufgehoben wird
- diverse Pauschalien gestrichen werden (zB § 4 Abs 6 EStG 1972, Werbungskostenpauschbeträge von Universitätslehrern etc)
- die begünstigten Überstunden reduziert werden
- die Leistungen der Freiberufler in Hinkunft der doppelten Umsatzsteuerbelastung unterworfen werden sollen, wofür überhaupt keine systembedingte und steuerpolitische Veranlassung besteht und
- die Veranlagungen der Kammern in Hinkunft durch Kapitalertragsteuer von Zinsen belastet werden.

Allg. 10

8. Fehlende Überprüfungsmöglichkeit der Gesetzesentwürfe auf die gesamtwirtschaftlichen Auswirkungen der Reform und deren Aufkommenswirksamkeit

Die Erläuterungen machen keinerlei Angaben darüber, welche wirtschaftspolitischen Konzepte und Annahmen den diversen Neuregelungen zugrunde liegen. Dies gilt insbesondere hinsichtlich der Investitionsbegünstigungen. Deshalb ist eine Überprüfung der Vorschläge auf ihre wirtschaftspolitische Berechtigung nur sehr eingeschränkt und pauschal möglich. Der Umfang des Reformwerkes hätte hier ausführliche ökonomische Begründungen notwendig erscheinen lassen.

Eine Überprüfung der Aufkommenswirksamkeit der einzelnen Maßnahmen ist im Zuge der Begutachtung auch nicht möglich, weil entsprechende Angaben in den Erläuterungen fehlen. Schon bei der Grunderwerbsteuerreform konnten keine konkreten und überprüfbarren Angaben gemacht werden. Dies ist für eine "Große" Steuerreform völlig unakzeptabel.

Beide Versäumnisse müssen nach unserer Meinung unbedingt raschstens nachgeholt werden, weil die wirtschaftspolitischen, budgetären und finanziellen Auswirkungen ansonsten für die Öffentlichkeit und für das Parlament nicht absehbar sind.

9. Unterbleiben einer Neuordnung des Umsatzsteuerrechtes

Die Umsatzsteuer ist in ihrer Administration äußerst kompliziert und bedarf dringend einer Vereinfachung. Dazu wird auf die von Heidinger, FJ 1988, 46 erstatteten Vorschläge verwiesen.

10. Unterbleiben einer Neuordnung des Gebühren- und Verkehrsteuerrechtes sowie des Vermögensteuerrechtes und einer Abschaffung der Gewerbesteuer

Mit Ausnahme der Grunderwerbsteuer erfolgte bisher keine Reform des völlig veralteten Gebühren- und Verkehrsteuerrechtes. Wir sind in Übereinstimmung mit allen rechtsberatenden Berufen nach wie vor

Allg. 11

der Auffassung, daß die Rechtsgeschäftsgebühren im wesentlichen abzuschaffen und einzelne fiskalisch ergiebige Tatbestände mit Tatbeständen des Kapitalverkehrsteuergesetzes in einem neuen Rechtsverkehrsteuergesetz zusammenzufassen wären.

An Ansätzen zu einer Reform des Vermögensteuerrechtes fehlt es überhaupt. Die Abschaffung der Gewerbesteuer wurde verabsäumt.

11. Legistische Mängel der Gesetzesentwürfe

An den Gesetzesentwürfen wird begrüßt, daß sie teilweise (EStG, KStG) sprachlich neu konzipiert wurden. Es ist erforderlich, daß im Steuerrecht wieder auf Sprachkultur Wert gelegt wird. Bei der sprachlichen Anpassung sind aber legistische Mängel aufgetreten:

- Klammerausdrücke werden vielfach für unterschiedliche Zwecke verwendet, ohne daß dies dem Gesetz klar zu entnehmen wäre. Ein Klammerausdruck kann nämlich insbesondere einen erläuternden (zB § 6 Z 1,2,3 erster Satz, 7 lit b erster Satz und Z 9 EStG, § 7 Abs 3 EStG) oder ergänzenden (zB § 7 Abs 3 EStG im letzten Klammerausdruck) Charakter haben, auf eine Alternative hinweisen (zB § 6 Z 9 EStG, § 10 Abs 5 fünfte Zeile EStG) oder der Verweistechnik dienen (zB § 9 Abs 1 erster Satz und Abs 3 EStG, § 14 Abs 5 EStG, §§ 1 Abs 2 und 2 Abs 1 KStG). Eine möglichst einheitliche Verwendung bloß für Verweiszwecke im EStG 1988 wird angeregt, wie dies im Entwurf des KStG 1988 fast durchwegs der Fall ist.
- Das Bindewort "beziehungsweise" (vgl zB § 4 Abs 4 EStG, § 6 Z 8 lit a EStG, § 29 Abs 7 KStG) ist in der Rechtssprache unbedingt zu vermeiden, weil es sowohl "und" als auch "oder" bedeuten kann.
- Die Technik der Untergliederung einzelner Absätze mit Hilfe von Gedankenstrichen sollte nochmals gründlich überdacht werden, weil sie in der österreichischen Gesetzestechnik neu ist und Schwierigkeiten in der Zitierweise gesetzlicher Regelungen nach sich zieht. Der Auflösung von langen Sätzen wird zwar zugestimmt, aus Gründen der Zitiertechnik aber eine Durchnummerierung

Allg. 12

rung mit Ziffern oder eine Reihung mit Hilfe von Buchstaben empfohlen (vgl zB § 3 z 3-5, 10 und 21 im Gegensatz zu Z 6 und 18 EStG).

- Die Technik der dynamischen Verweisungen (§§ 110 und 111 EStG 1988, §§ 28 und 29 Abs 9 KStG 1988) sollte nochmals grundsätzlich auf ihre Zweckmäßigkeit überdacht werden und zwar vor allem unter steuerschuldrechtlichen Gesichtspunkten (Entstehen der Steuerschuld und Inkrafttreten von Novellierungen). Wird diese Technik beibehalten, dann hätten Hinweise in Gesetzesverweisen auf die jeweils letzte Gesetzesfassung zu entfallen (vgl zB § 107 Abs 3 EStG).

12. Unzureichende Begutachtungsfrist

Bereits zum 3. AbgabenänderungsG 1987 wurde, wie schon oft zuvor, die unzureichende Begutachtungsfrist wie folgt kritisiert:

"Die Kammer sieht in der kurzen Begutachtungsfrist eine Beschneidung der Begutachtungsrechte. Dieses Vorgehen wird aus Gründen der erforderlichen Gesetzgebungsqualität entschieden abgelehnt. Es ist nicht einzusehen, daß politische Entscheidungen nicht so rechtzeitig getroffen werden können, daß die legislativen Arbeiten, die Begutachtung und die parlamentarische Behandlung innerhalb eines angemessenen Zeitablaufes erfolgen können. Es ist bedauerlich, daß gerade auf einem Rechtsgebiet wie dem Abgabenrecht, das von erheblicher wirtschaftlicher Bedeutung ist und als Eingriffsrecht auch besonderen rechtstaatlichen Bindungen unterliegt, Gesetzesentwürfe völlig übereilt durch das Gesetzgebungsverfahren gepeitscht werden."

Für eine "Große" Steuerreform ist zu der mit vier Wochen begrenzten Begutachtungsfrist noch zusätzlich anzumerken, daß in der BRD Mitte Jänner 1988 der Entwurf des Steuerreformgesetzes 1990 versendet wurde. Das Gesetz soll die Steuerreform für das Jahr 1990 bringen. Somit steht in der BRD ausreichend Zeit zur Begutachtung zur Verfügung. In Österreich ist man in Abgabensachen dagegen offenbar nach wie vor der Meinung, daß die Begutachtung eine an sich unnötige Pflichtübung ist. Dies kann man auch daran erkennen, daß die Begutachtungen gleich direkt dem Parlament zuzuleiten sind. Sie werden also bei Ausarbeitung der Regierungsvorlage ohnedies nicht beachtet. Welche Behandlung sie im Parla-

Allg. 13

ment erfahren, bleibt abzuwarten. Es ist zu befürchten, daß sie im wesentlichen der Beschäftigung und Beruhigung der Steuerpflichtigen und deren Berater und Interessenvertretungen dienen.

In Hinblick auf die unzumutbar kurze Begutachtungsfrist muß sich die Stellungnahme auf wesentliche Punkte und solche Fragen beschränken, die bei der zwangsläufig bloß kurzen Durchsicht der Entwürfe aufgefallen sind.

II.

Einkommensteuergesetz 1988

Die Reform wird grundsätzlich begrüßt. Dies gilt vor allem hinsichtlich des Tarifs. Als nächster Reformsschritt muß die Einführung der allgemeinen Veranlagung in Angriff genommen werden. Die Neufassung des Rechtsstoffes nach Art einer Wiederverlautbarung wird für zweckmäßig erachtet.

Die kurze Begutachtungsfrist wird kritisiert. Sie bewirkt eine Verletzung des Begutachtungsrechtes, die aus rechtspolitischer Sicht höchst bedauerlich ist. Auf Punkt I/12 der Stellungnahme wird verwiesen.

Zu § 1 Abs 1 (Einkommensteuerpflicht)

Die Umschreibung der Steuerpflicht steht im Widerspruch zu den meisten anderen Steuergesetzen. Das Wort "nur" ist unnötig. Zur Vereinheitlichung wird in Anlehnung an die meisten Steuergesetze (GewStG, UStG, GrStG, ErbStG, GrESTG, KVStG, VersStG, StrVBG, KfzStG, Banken-SAG, Erdöl-SAG etc) vorgeschlagen:

"Der Einkommensteuer unterliegen natürliche Personen".
Auf unsere Stellungnahme zu § 1 Abs 1 KStG 1988 wird verwiesen.

Zu § 1 Abs 2 (Umfang der unbeschränkten Steuerpflicht)

Das Gesetz definiert den Begriff der ausländischen Einkünfte überhaupt nicht. Unter den "inländischen Einkünften" versteht § 98 EStG nur einzelne taxativ aufgezählte Einkünfte mit Inlandsbezug. Mit der vorgeschlagenen Formulierung würden daher alle anderen Einkünfte mit Inlandsbezug aus der Steuerpflicht entfallen, was wohl nicht angestrebt ist. Deshalb sollte die Bezugnahme auf alle "in- und ausländischen" Einkünfte gestrichen werden. Wie bisher sollten "sämtliche" Einkünfte der unbeschränkten Steuerpflicht unterworfen werden (vgl § 2 EStG).

Zu § 2 Abs 2 (Gesetzesystematik betreffend die bisherigen "Tariffreibeträge")

Die Abschaffung der "Tariffreibeträge" wird begrüßt. Entsprechend dem nunmehr vorgesehenen Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte ist die Einordnung der §§ 34 – 36 in Abschnitt "III Tarif" verfehlt. Die nach dem Gesetzesvorschlag weiterhin aufrechtbleibende Verrechnung von Sanierungsgewinnen mit laufenden Verlusten aus der selben Einkunftsart sowie mit Verlusten aus anderen Einkunftsarten und mit Verlustabzügen wird als rechtspolitisch verfehlt abgelehnt.

Der Sanierungsgewinn sollte in den § 3 umgereiht werden. Der Rechtstoff der §§ 34 und 35 sollte nach den Sonderausgaben eingeordnet werden (eventuell als §§ 18a und 18b). Aus § 33 könnten die Steuerabsetzbeträge in § 34 und die Umrechnungsvorschrift des § 33 Abs 9 in den § 35 umgereiht werden.

Der Artikel "der" vor "Sanierungsgewinn" sollte durch das Bindewort "und" ersetzt und der Beistrich davor gestrichen werden.

Auf die Stellungnahme zu den §§ 34 – 36 sowie zu § 26 z 1 KStG wird verwiesen.

Zu § 2 Abs 4 (Einkünftedefinition)

In Z 1 sollte der Satzteil "den Einkünften" sowie die Worte "aus" entfallen, weil es unsinnig ist, die "Einkünfte" "bei den Einkünften" zu definieren. Richtigerweise geht es nämlich, wie dies in Z 2 zum Ausdruck kommt, um die "einzelnen Einkunftsarten" und nicht um "die Einkünfte" selbst.

Zu § 2 Abs 5 (Wirtschaftsjahr)

Der Gewinn wird nicht "nach dem Wirtschaftsjahr" sondern bestenfalls nach "Abschluß des Wirtschaftsjahres" ermittelt, was aber offenbar nicht gemeint ist. Deshalb sollte richtigerweise der "Gewinn für das" Wirtschaftsjahr ermittelt werden. Einer grundsätzlichen Gleichstellung des Wirtschaftsjahres mit dem Kalenderjahr mittels einer gesetzlichen Fiktion bedarf es nicht. Auch bei einem mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Wirtschaftsjahr gilt

der Gewinn in jenem Kalenderjahr als bezogen, in dem das Wirtschaftsjahr endet. Der Begriff des Wirtschaftsjahres sollte anlässlich der Rechnungslegungsreform durch den des "Geschäftsjahres" abgelöst werden. Es wird deshalb folgender Text vorgeschlagen:

"Der Gewinn ist für das Geschäftsjahr zu ermitteln. Er gilt in dem Zeitpunkt als bezogen, in dem das Geschäftsjahr endet. Das Geschäftsjahr stimmt grundsätzlich mit dem Kalenderjahr überein. Buchführende Land- und Forstwirte und protokolierte Gewerbetreibende (§ 5) dürfen jedoch ein vom Kalenderjahr abweichendes Geschäftsjahr wählen."

Auf unsere Stellungnahme zu § 7 Abs 4 und 5 KStG wird verwiesen.

Zu § 2 Abs 6 (Dauer des Geschäftsjahres)

Im zweiten Satz sollte es in Übereinstimmung mit der üblichen Terminologie besser lauten:

"Einen kürzeren Zeitraum darf es nur dann umfassen, wenn ..."

Zu § 3 allgemein (Steuerfreie Einkünfte)

Es ist unverständlich, wieso Privilegien einzelner Gruppen von Arbeitnehmern, wie sie insbesondere in den Z 16 bis 20 vorgesehen sind, aufrecht bleiben sollen, während andere der Vereinfachung der Steueradministration dienende Befreiungen gestrichen werden.

Zu § 3 z 4 lit a (Sachleistungen aus der gesetzlichen Sozialversicherung)

Hier sollte klargestellt werden, daß auch Sachbezüge von ausländischen Sozialversicherungsträgern befreit sind.

Zu § 3 z 20 (Unengeltliche oder verbilligte Beförderung durch Beförderungsunternehmen)

Diese Bestimmung ist in Hinblick auf die Streichung des § 26 Z 5 EStG 1972 gleichheitswidrig. Auf die Stellungnahme zu § 26 Z 5 wird verwiesen.

Zu § 3 z 26 alt (Zinsverbilligte oder unverzinsliche Arbeitgeberdarlehen)

Die Aufhebung dieser Bestimmung wirft die Abgrenzungsfrage auf, wann ein "Darlehen" vorliegt oder eine bloße Stundung. Bei der bisherigen Regelung waren Bagatellfälle und geringfügige Stundungen jedenfalls von der Besteuerung ausgeschlossen. Ein penibler Verzinsungzwang ist aus administrativen Gründen abzulehnen. Es wird die grundsätzliche Beibehaltung der bisherigen Regelung und die Reduktion des Betrages oder eine Klarstellung vorgeschlagen, daß kurzfristige Vorschüsse (etwa bis zu 6 Monaten) steuerfrei sind.

Zu § 3 z 14a und 18 - 28 alt (Abstimmung mit FLAG)

Nach dem geltenden Recht (BGBI 1985/479) gehören die im § 3 z 14a und 18 - 28 EStG 1972 genannten Bezüge nicht zur Beitragsgrundlage zum Familienlastenausgleichsfonds (§ 41 Abs 4 FLAG). Die letztgenannte Bestimmung wäre an die vorgesehene Änderung des § 3 EStG anzupassen.

Zu § 3 (Sanierungsgewinne)

Die Sanierungsgewinne sollten zu steuerfreien Einkünften erklärt werden, um die Verlustverrechnungsprobleme zu beseitigen und damit Sanierungen im öffentlichen Interesse zu erleichtern. Auf die Stellungnahme zu den §§ 2 Abs 2 und 36 sowie § 26 z 1 KStG 1988 wird hingewiesen.

Zu den §§ 4-8 (Allgemeine Gewinnermittlungsvorschriften)

1. Notwendigkeit einer Gesamtreform des Bilanzsteuerrechtes

Wie bereits im allgemeinen Teil im Abschnitt I/4 ausgeführt wurde, ist eine Gesamtreform des Bilanzsteuerrechts dringend geboten. Wir verweisen dazu auf die Stellungnahme des Fachausschusses für Steuerrecht vom 29.4.1987. Die Gesamtreform ist notwendig, weil die steuerliche Gewinnermittlung in Österreich noch immer auf den Vorschriften des dESTG 1934 und damit auf dem Stand der betriebswirtschaftlichen Theorie sowie der handelsrechtlichen Gewinnermittlung der 20er und 30er-Jahre beruht. Inzwischen sind aber weder die kaufmännische Übung

noch die Betriebswirtschaftslehre stehen geblieben. Vor allem aber hat sich das Handelsbilanzrecht, insbesondere aufgrund des AktG 1937 weiterentwickelt.

Die anstehende Rechnungslegungsreform zwingt zu einer Neukonzeption des steuerlichen Gewinnermittlungsrechtes. Denn es ist den Steuerpflichtigen, deren Beratern und der Finanzverwaltung nicht zuzumuten, zwei Bilanzrechte zu beherrschen bzw sich aufgrund der Änderungen im Handels- und Steuerrecht auf zwei Bilanzrechte zu spezialisieren. Unseres Erachtens sollten sich die Unternehmen auf ihre ureigensten Gebiete der Produktion bzw Dienstleistung und deren Absatz konzentrieren, die ohnedies aufgrund der dringend gebotenen Internationalisierung der österreichischen Wirtschaft ihre volle Kraft benötigen. Der Hang des Österreichers zur Administration sollte nicht durch Kultivierung zweier Bilanzrechte und deren vermeintlicher Unterschiede gefördert werden. Denn die Rechnungslegung - sowohl für interne als auch für externe Zwecke - ist kein Selbstzweck sondern nur ein Mittel zur Erreichung der Unternehmensziele. Es ist deshalb vielmehr eine drastische Vereinfachung der Rechnungslegung durch Vereinheitlichung notwendig. Behauptete Unterschiede in den Zielsetzungen zwischen Handels- und Steuerbilanz können dagegen nicht ins Treffen geführt werden, weil es beiden Rechtsgebieten nach der Rechnungslegungsreform in gleicher Weise um den richtigen Periodenerfolg geht. Die BRD stellt mit ihrem derzeitigen Bilanzsteuerrecht kein Beispiel für Österreich dar, weil der dort betriebene Perfektionismus ohnedies von den Unternehmen und ihren Beratern nicht mehr zu bewältigen ist. Für Österreich ist die Vereinfachung der Gewinnermittlung ein Gebot der Stunde, weil nur so eine volle Konzentration auf die Durchführung einer einheitlichen Bilanzrechtsreform möglich ist und nur bei Vereinheitlichung die mit der Rechnungslegungsreform verbundene Kostensteigerung von der österreichischen Wirtschaft verkraftet werden kann.

Die Gesamtreform des Bilanzsteuerrechtes unter weitgehender Harmonisierung mit dem Handelsrecht ist aber nicht nur unter Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten notwendig, sondern auch aus rechtlichen Gründen dringend geboten. Das gesamte Bilanzsteuerrecht ist nämlich unter rechtsstaatlichen Gesichtspunkten höchst bedenklich. Das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz, das durch das Maßgeblichkeitsprinzip geprägt wird, ist nach gegenwärtiger Rechtslage ziemlich ungeklärt. Auch diverse behauptete Unterschiede in Ansatz- und Bewertungsfragen, die sich aus einer veralteten Terminologie des Steuerrechtes ergeben (Wirtschaftsgut, steuerliche Anschaffungs- und Herstellungskosten, Teilwert, Betriebsausgaben und -einnahmen) lassen sich nicht exakt erfassen. Diverse steuerliche Bilanzierungserfordernisse für Rücklagen (Investitionsfreibetrag, Investitionsrücklage, Wertberichtigung nach § 123 EStG) entbehren jeglicher Rechtfertigung und führen im internationalen Wirtschaftsverkehr zu Fehlinterpretationen der Bilanzen österreichischer Unternehmen und schaden damit der österreichischen Wirtschaft im Ausland. Die völlig veralteten Abschreibungsgrundsätze des Steuerrechtes (AfA und Teilwertabschreibung) stehen mit betriebswirtschaftlichen Anforderungen teilweise in eklatantem Widerspruch.

2. Reformkonzept

Unserer Meinung nach sollte aus diesem Grunde wieder im Sinne des historischen Vereinfachungsgedankens des Maßgeblichkeitsprinzips eine einheitliche Gewinnermittlung sowohl für steuerliche als auch für handelsrechtliche Zwecke verlangt werden. Der Gewinn laut Handelsbilanz sollte - wie dies ja auf recht zweifelhafter Rechtsgrundlage ohnedies in den Steuererklärungsformularen geschieht - wieder Ausgangsgröße für die steuerliche Gewinnermittlung laut Gesetz werden. Ansatz und Bewertung des Steuerrechtes sollten dem Handelsrecht folgen und es sollte daher die Terminologie vereinheitlicht werden. Abweichungen sollten ausdrücklich im Gesetz statuiert werden. Nicht irgendwelche Spitzfindigkeiten und historische Überlieferungen, die mühsam aus der Judikatur mit Hilfe umfangreicher Analysen entnommen werden müssen, sollen

über Bilanzierungsfragen entscheiden sondern das Gesetz. Denn es müßte doch wirklich möglich sein, auf so eng verwandten Gebieten der Rechnungslegung in Handels- und Steuerrecht eine Vereinheitlichung herbeizuführen.

Die bilanziellen Bindungen von Investitionsbegünstigungen an Rücklagendotierungen sollten im Interesse der Bilanzklarheit abgeschafft werden, weil mit ihnen ohnedies keine - jedenfalls nicht für Personenunternehmen - Entnahmesperren verbunden sind. Dem Aufzeichnungserfordernis kann auch in der Steuererklärung nachgekommen werden, wie dies auch für § 4 Abs 3 Gewinnermittler vorgesehen ist. Gleiches gilt für die Teilwertabschreibung von Exportforderungen, deren Bilanzierung aus Gründen der Bilanzklarheit abzulehnen ist.

Aus Anlaß der Rechnungslegungsreform sollte außerdem die Möglichkeit einer Neubewertung mit steuerlicher Wirkung erwogen werden, wobei die budgetären Auswirkungen eventuell durch eine Besteuerung der Aufwertungsgewinne zu einem begünstigten Steuersatz ausgeglichen werden könnten.

3. Ablehnung des vorliegenden Entwurfes - Alternativvorschlag

Der vorliegende Entwurf trägt der Notwendigkeit einer Gesamtreform in keiner Weise Rechnung. Er führt nicht nur zu keiner Beseitigung der grundsätzlichen Mängel des Bilanzsteuerrechtes sondern entwickelt sie weiter, indem neue Diskrepanzen zwischen Handels- und Steuerrecht geschaffen werden (zB hinsichtlich der Abgrenzung von Geldbeschaffungskosten, der Abgrenzung der Instandsetzungskosten von Gebäuden von deren Instandhaltungskosten, der Bewertungsregeln für Einlagen bei Gebäuden usw.). Der Entwurf ist offenkundig vom Bestreben geprägt, die Fehlentwicklungen im Bilanzsteuerrecht fortzuschreiben. Aus diesen Gründen werden die §§ 4-8 EStG 1988 als grundlegend verfehlt abgelehnt. Gleiches gilt hinsichtlich der Bindung bestimmter Investitionsbegünstigungen an deren bilanzieller passivischer Erfassung. Darauf kommen wir noch zurück. Als Alternative wird eine Regelung des Bilanzsteuerrechtes unter weitgehender Übernahme der der Rechnungslegungsreform

zugrundeliegenden Reformvorschläge und die eindeutige Normierung aller Abweichungen verlangt. Trotz dieser grundlegenden Ablehnung kommentieren wir die einzelnen vorgeschlagenen Gesetzesstellen in der Form, wie sie der Gesetzesentwurf vorsieht.

Zu § 4 Abs 1 (Betriebsvermögensvergleich)

Der Normierung des Grundsatzes der doppelten Gewinnermittlung wird zugestimmt. Legistisch ist die Regelung allerdings verfehlt. Denn es gibt auch eine "einfache" Buchführung, sodaß die Erwähnung der Buchführung entgegen den Erläuterungen keineswegs die doppelte Erfassung inkludiert. Daß der Unterschiedsbetrag zwischen Aufwendungen und Erträgen dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Wert des Betriebsvermögens am Schluß des Wirtschaftsjahres und dem Wert des Betriebsvermögens am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres entspricht, ist bei richtiger Verrechnung auch bei einfacher Buchführung selbstverständlich. Auch die Einführung der Begriffe "Erträge und Aufwendungen" führt in diesem Zusammenhang zu keiner Klarstellung, vor allem weil ansonsten nur noch in § 4 Abs 4 von Aufwendungen die Rede ist. Erträge werden im Entwurf nicht mehr erwähnt. Zur Klarstellung wird in Anlehnung an das Handelsrecht folgende Formulierung vorgeschlagen:

"Der Gewinn ist durch Jahresabschluß nach den Grundsätzen der doppelten Buchführung zu ermitteln. Der Gewinn wird durch Entnahmen nicht gekürzt und durch Einlagen nicht erhöht."

Zu § 4 Abs 1 (Entnahme- und Einlagenbegriffe)

Die Einführung einer neuen Terminologie in Form "nicht betrieblich veranlaßter Wertabgaben" und "außerbetrieblicher Wertzuflüsse" wird abgelehnt. Es ist nicht einzusehen, warum der Wirtschaftsgutbegriff nicht ausreicht (vgl dazu BFH 26.10.1987 GrS 2/86). Er ist nach Lehre und Judikatur ohnedies sehr weit gefaßt. Die neuen Begriffe sind zu unbestimmt und bergen die Gefahr einer extremen Übersteigerung in sich. Die neuen Definitionen werfen die Frage auf, ob denn nun jegliche Zufuhr von Werten, auch wenn sie möglicherweise kein Wirtschaftsgut sein sollten (was ansich nach der Definition des Wirtschaftsgutes

ohnedies schon problematisch ist), darunter fällt. Es wäre denkbar, daß nunmehr auch die Arbeitskraft des Steuerpflichtigen, die Zurverfügungstellung seiner persönlichen Kenntnisse etc zu einer Einlage bzw umgekehrt zu einer Entnahme führen. Dies würde jedoch den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung diametral widersprechen. Die Einführung dieser Begriffe liegt nicht im Interesse eines "einfachen Steuersystems".

Zu § 4 Abs 1 (Ansatzverbot für selbstgeschaffene immaterielle Werte)

Das Ansatzverbot von selbstgeschaffenen immateriellen Werten greift dem Rechnungslegungsgesetz vor. Nach derzeitigem Diskussionsstand kann es noch nicht als gesichert gelten, daß diese Regelung ins Rechnungslegungsgesetz aufgenommen werden wird oder nicht, da über die Sinnhaftigkeit eines Aktivierungsverbotes noch diskutiert wird. Daraus ergeben sich Fragestellungen hinsichtlich des Zeitraumes bis zum Inkrafttreten des Rechnungslegungsgesetzes und für den Fall, daß dieses Verbot in das Rechnungslegungsgesetz nicht aufgenommen wird. Überhaupt ist festzustellen, daß die im Entwurf enthaltene Regelung hinsichtlich der selbstgeschaffenen Immaterialgüter nur als drittbeste Lösung betrachtet werden kann. Vorzuziehen wäre die grundsätzliche Bindung der steuerlichen Erfolgsermittlung an die handelsrechtlichen Erfolgsermittlungsvorschriften. Würde diese grundsätzliche Bindung nicht erfolgen, wäre sicherzustellen, daß der steuerliche Ansatz von Immaterialgütern gleich der handelsrechtlichen Behandlung zu erfolgen hat. Auch der Ansatz von selbsterstellten Immaterialgütern des Umlaufvermögens ist unklar. Nach den Erläuterungen erstreckt sich das Aktivierungsverbot auf diese nicht. Allerdings wird dadurch nicht klargestellt, ob damit ein Aktivierungswahlrecht oder deren Aktivierungspflicht normiert werden soll. Die Regelung sollte daher vorerst entfallen. Ein Gleichklang von Handelsbilanz-, Steuerbilanz- und Vermögensteuerrecht (BewG) ist anzustreben.

Zu § 4 Abs 1 (Instandsetzungskosten)

Die Regelung über die Verteilung der Instandsetzungskosten auf einen Zeitraum von 10 Jahren schafft eine dritte Art von Kosten. Daraus ergibt sich eine Vielzahl von Problemen, insbesondere eine

zwingende Abweichung zwischen handels- und steuerlicher Erfolgs-ermittlung, Abgrenzungsprobleme zwischen Instandsetzungskosten und Instandhaltungsaufwand, Fragen hinsichtlich des derzeitigen Abschnittes 53 Abs 4 EStR 1984, Fragen hinsichtlich der möglichen Inanspruchnahme von Investitionsbegünstigungen, Fragen bezüglich einer möglichen Teilwertabschreibung, Fragen in Bezug auf die Veräußerung eines Gebäudes innerhalb einer 10-Jahresfrist, Fragen hinsichtlich des Ausweises im Anlageverzeichnis und letztlich Fragen hinsichtlich einer Absetzung für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung. Insbesondere aus der Abgrenzungsproblematik ist eine Vielzahl von Streitfragen zu befürchten, die keineswegs der gewünschten Zielvorstellung der Steuervereinfachung dienen würden. Es wird daher ein Verzicht auf diese äußerst problematische Neuregelung oder zumindest eine genauere Definition des Begriffes der Instandsetzungskosten gefordert sowie die Einräumung eines Wahlrechtes für die Verteilung auf 10 Jahre verlangt.

Eine Abstimmung mit § 3 Z 6 fehlt. Öffentliche Förderungen müßten von Instandsetzungskosten abgesetzt werden können. Ansonsten wären die Subventionen womöglich gleich zu versteuern und die Aufwendungen über 10 Jahre zu verteilen.

Zu § 4 Abs 2 (Bilanzänderung, GoB)

Der Begriff Vermögensübersicht ist nicht mehr zeitgemäß. Er sollte im Sinne der Anregungen zu Abs 1 ausschließlich durch Jahresabschluß ersetzt werden. Die Gleichsetzung von Jahresabschluß und Bilanz ist nach heutiger Terminologie unverständlich.

Nach wie vor ungeklärt bleibt der Begriff "Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung", da dieser Begriff sowohl im § 4 Abs 2 als auch im § 5 verwendet wird und bereits bisher keine Klärung über den Inhalt in der jeweiligen Vorschrift erzielt werden konnte. Die Neuformulierung des § 5 schafft keine vollständige Klarheit, weil nach wie vor offen ist, ob in § 4 Abs 2 die Vorschriften der BAO oder irgendwelche (allenfalls branchenbezogene) Grundsätze gemeint sind. Ein klarer Verweis auf die BAO wäre zweckmäßig.

EStG 11

Die im letzten Satz angesprochene Bilanzänderung entspricht in ihrer Zustimmungsbedürftigkeit nicht dem Legalitätsprinzip, da zumindest bei der von der Praxis vertretenen Auffassung die Richtlinien für die Ermessensübung nicht ersichtlich sind. Entscheidungskriterien für die gesetzlich geforderte Zustimmung des Finanzamtes fehlen nämlich im Entwurf ganz. Die Aufnahme klarer Ermessensrichtlinien wird vorgeschlagen, wobei die bisherige fiskalistische Praxis der Versagung der Bilanzänderung bei Aufkommensminderung als willkürliche Ermessensübung nicht gestützt werden sollte.

Zu § 4 Abs 3 (Einnahmen-Ausgabenrechnung)

Eine Aufzeichnungspflicht führt zur Bürokratisierung des Betriebes von Kleinunternehmen und widerspricht der Zielsetzung der Vereinfachung. Auf die Stellungnahme zu § 15 Abs 1 und 16 Abs 1 wird verwiesen. Deshalb sollte die Bestimmung ersatzlos gestrichen werden. Die in Erläuterungen zum Ausdruck kommende Erleichterung hinsichtlich Ausgaben findet im Gesetz keinen Niederschlag, was zu Zweifeln Anlaß gibt. Diese Erleichterung müßte in das Gesetz aufgenommen werden.

Zu § 4 Abs 4 (Betriebsausgabenbegriff)

Die Einführung eines neuen Aufwandsbegriffes neben dem bestehenden Ausgabenbegriff führt nur zur Verwirrung und wird deshalb abgelehnt. Das Wort "beziehungsweise" ist in der Legistik verfehlt.

Zu § 4 Abs 4 Z 2 (Betriebliche Pensions- und Unterstützungs- kassen)

Der anstelle von "Zuwendungen" gesetzte Begriff "Beitragszahlung" wird in den Erläuterungen mit der Begrenzung der Dotierung auf tatsächliche satzungsmäßige Überweisungen begründet. Es ist nicht einsichtig, weshalb die Zurverfügungstellung von Gegenständen wie Lebensmittel, Kleidung und Heizmaterial zur weiteren Verteilung an Unterstützungsempfänger nicht ebenso wie Geldüberweisungen Berücksichtigung finden soll.

Die Vervielfacher der Anlage sind historisch, erscheinen überholt und sollen versicherungsmathematischen Grundsätzen angepaßt werden. Die Überschrift der Anlage hätte richtigerweise auf lit b und nicht lit c zu verweisen.

In lit c könnte die Bewertung der Zuwendungen fraglich sein. Eine Klarstellung zumindest in den Erläuterungen ist zu erwägen.

Zu § 4 Abs 4 Z 4 (Forschungsfreibetrag)

Im Forschungsfreibetrag gemäß § 4 Abs 4 Z 4 sollte die Verwertung durch "andere" Personen legistisch näher umgeschrieben werden, da insbesondere im Verhältnis zu Mitunternehmerschaften, an denen der Steuerpflichtige selbst beteiligt ist, in der Praxis immer wieder Probleme und Unsachgerechtigkeiten aufgetaucht sind. Im zweiten Satz soll der Deutlichkeit wegen und wegen des eindeutigeren Zusammenhangs mit dem ersten Satz, wonach nicht nur Aufwendungen für die Entwicklung, sondern auch für die Verbesserung begünstigt sein sollen, vor dem Wort "Erfindung" und nach "angestrebten" eingefügt werden: "oder abgeschlossen".

Zu § 4 Abs 4 Z 5 (Forschungsspenden)

Probleme sind aus dem Wort "wissenschaftlich" zu erwarten. Das Wort sollte entfallen, zumal dem Zuwendenden von vorneherein klar sein muß, ob die Abzugsfähigkeit für seine Zuwendung besteht.

Mit der Berechnung einer vom Gewinn abhängigen Grenze gab es bereits in früheren Jahren Schwierigkeiten, was mit ein Grund für deren Abschaffung war. Eine nunmehr wiederum eingeführte Grenze müßte praktikabel sein und die Berechnung eines allfälligen Zuwendungsbetrages auch vor Fertigstellung des Jahresabschlusses des Vorjahres und des Einlangens des Steuerbescheides, allenfalls auch eines Prüfungsberichtes, ermöglichen. Hinsichtlich der Beschränkung der Zuwendung ist zu bedenken, daß gerade Österreich hinsichtlich Forschungsvorhaben einen großen Aufholbedarf hat und aus volkswirtschaftlichen Überlegungen die Einschränkung solcher Zuwendungen äußerst bedenklich erscheint.

Zu § 4 Abs 5 (Reisen)

Die Regelung führt zu zusätzlichem Aufwand, weil zusätzlich zur Verrechnung des tatsächlichen Aufwandes eine steuerliche Abrechnung zu erfolgen hat. Sie ist außerdem wirtschaftspolitisch völlig verfehlt, da sie die betrieblichen Reiseerfordernisse behindert. Für Auslandsreisen ist sie völlig untragbar. Es ist in vielen Ländern einfach unmöglich, bei Anberaumung verschiedener Geschäftstermine die Kostensätze für den Mehraufwand einzuhalten. Auf Abschnitt I/2 wird verwiesen. Jedenfalls für das Ausland müssen nachgewiesene Aufwendungen abzugsfähig sein.

Die Praxis beurteilt derzeit die Voraussetzungen einer Reise unterschiedlich für Unternehmer und Dienstnehmer und leitet für letztere den Reisebegriff aus dienstrechtlichen Vorschriften ab, während für erstere von der Rechtsprechung eine Distanzüberwindung von 25 km verlangt wird. Ein Dienstnehmer kann daher oft schon eine Dienstreise verrechnen, wenn er in ein gegenüberliegendes Haus zur Dienstverrichtung geht. Diese Differenzierung ist sachwidrig. Die Neuregelung der Abzugsfähigkeit der Reisekosten sollte daher eine Gleichstellung von Selbständigen und Unselbständigen bewirken. Die vorgesehene Regelung bringt sie nicht.

Der Ausschuß der tatsächlichen höheren Verpflegungsaufwendungen gemäß § 4 Abs 5 unter gleichzeitiger strenger Bindung an die Sätze des § 26 Z 4 beinhaltet außerdem auch insoferne ein Willkürmoment, als Betriebsinhabern die günstigeren Regelungen über die Verrechnung günstigerer anteiliger Tagesgelder im Sinne des § 26 Z 4 lit b dritter Satz nicht zugänglich ist.

Auch ist zu beachten, daß in der Bestimmung des § 26 Z 4 in lit d vorgesehen ist, daß Tages- und Nächtigungsgelder für Auslandsdienstreisen bis zur Höhe jener Sätze berücksichtigt werden können, die den von der Höhe der Einkünfte vergleichbaren Bundesbediensteten zustehen. Eine Vorschrift über die Ermittlung einer vergleichbaren Höhe der Einkünfte ist aber im Entwurfswortlaut

nicht enthalten. Diesbezüglich wäre die Bestimmung des § 4 Abs 5 um eine Regelung zu ergänzen, wie sie auch bisher gemäß § 4 Abs 5 EStG 1972 bestand.

Eine besondere Inkrafttretensbestimmung fehlt. Deshalb wäre die Neuregelung bereits für Wirtschaftsjahre 1987/88 anwendbar, was den Betrieben schon aus Gründen der Buchhaltungsorganisation nicht zuzumuten ist. Im übrigen haben wir uns stets gegen faktische Rückwirkungen gesetzlicher Maßnahmen ausgesprochen.

Zu § 4 Abs 6 alt (Betriebsausgabenpauschale)

Der Wegfall des § 4 Abs 6 EStG 1972, der eine aus wirtschaftlichen Überlegungen sinnvolle Vereinfachungsvorschrift darstellte, bewirkt, daß nunmehr für eine Unzahl von Kleinstbeträgen Belege gesammelt und diese in ein Rechenwerk einfließen müssen. Damit wird der angestrebten Vereinfachung des Steuerrechtes entgegen gewirkt. Auf die Stellungnahme zum Entwurf des 3. AbgÄG 1987 wird verwiesen.

Zu § 4 Abs 6 (Verteilung von Vorauszahlungen)

Der Gesetzesvorschlag ist hinsichtlich seiner Konsequenzen völlig unklar. Bei § 5 Gewinnermittlung sind nämlich "Vorauszahlungen" stets aktivierungspflichtig. Geldbeschaffungskosten können nicht gemeint sein, weil dafür ohnedies § 6 Z 4 eine Aktivierungspflicht normiert. Dies würde nahelegen, daß die Bestimmung nur für § 4 Abs 1 und 3 Gewinnermittler von Relevanz ist. Für § 4 Abs 3 Gewinnermittler gilt aber ohnedies § 19 Abs 3. Deshalb könnte sich die Vorschrift nur auf § 4 Abs 1 Gewinnermittler beschränken. Sie ist dann systematisch verfehlt. Wenn man in Zukunft von diesen Gewinnermittlern eine Rechnungsabgrenzung verlangen sollte, so würde dies gegen den Vereinfachungsgedanken dieser Gewinnermittlungsart verstößen und verwaltungstechnisch unzweckmäßig sein. Die Erläuterungen sind diesbezüglich auch nicht klar. Sie gehen ohne nähere Begründung von einer allgemeinen Geltung des § 4 Abs 6 für alle Gewinnermittlungsarten aus, beziehen sich aber am Ende nur auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 und 3. Auf die Stellungnahme zu § 19 Abs 3 wird verwiesen.

Zu § 4 Abs 8 (Wechsel der Gewinnermittlungsart)

Da in Hinkunft die stillen Reserven, die allenfalls im Bilanzansatz des Grund und Bodens enthalten sind, beim Wechsel der Gewinnermittlungsart berücksichtigt werden sollen, wäre nicht nur das Beispiel des Überganges von der Gewinnermittlung gemäß § 5 auf § 4 Abs 1 oder 3 anzuführen, sondern auch klarzustellen, daß stille Reserven, die während der Zeit der Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 1 oder 3 entstanden sind bzw im Buchwert des Grund und Bodens im Zeitpunkt des Überganges zur Gewinnermittlung gemäß § 5 enthalten sind, nicht zur Versteuerung kommen dürfen, sondern vielmehr Grund und Boden mit dem Teilwert in die erste Eröffnungsbilanz der Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG aufzunehmen ist. Den diesbezüglichen Ausführungen im letzten Absatz der Erläuterungen zu § 4 Abs 8 wird wohl zugestimmt, doch sollte diese Auslegung uE eindeutig aus dem Gesetzestext (wie im umgekehrten Falle) hervorgehen.

Auch wäre klarzustellen, daß stille Reserven, die während der Zeit einer Gewinnermittlung gemäß § 4 Abs 1 oder 3 entstanden bzw im Buchwert des Grund und Bodens im Zeitpunkt des Überganges zur Gewinnermittlung gemäß § 5 enthalten sind, nicht zur Versteuerung kommen dürfen, sondern vielmehr Grund und Boden mit dem Teilwert in die erste Eröffnungsbilanz bei Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG aufzunehmen ist. Denn im Gesetzesvorschlag fehlt die Angabe des Bewertungsmaßstabes. Legistisch ist der Ausdruck "berücksichtigt" als zu unpräzise und daher verfehlt anzusehen.

Weiters ist zu fordern, daß im Falle der Aufdeckung von steuerpflichtigen stillen Reserven infolge des Wechsels der Gewinnermittlungsart die Einkommensteuer erst dann zu entrichten ist, wenn eine tatsächliche Veräußerung des Grundstückes erfolgt und damit das erforderliche Geld zur Verfügung steht. Ansonsten erfolgt die Besteuerung von Scheingewinnen.

Zu § 5 (Gewinn der protokollierten Gewerbetreibenden)

Das Abstellen auf die handelsrechtlichen Grundsätze ohne Klärung des Verhältnisses dieser Grundsätze zu den in § 4 Abs 2 genannten Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (richtig "ordnungsge-

mäßer") lässt die Frage offen, wodurch sich diese Grundsätze unterscheiden. Auf die Stellungnahme zu § 4 Abs 2 wird verwiesen. Im übrigen wird das Verhältnis von Handels- und Steuerbilanz wiederum nicht eindeutig geklärt und die bestehende Rechtsunsicherheit fortgeführt.

Durch § 5 werden jedenfalls die Ansatz- und Bewertungsunterschiede nach Durchführung der Rechnungslegungsreform verschärft werden. Dies führt zu Bedenken aus der Sicht des Gleichheitssatzes, weil sich für eine Reihe von Unterschieden keine sachlichen Begründungen finden lassen.

Zu § 6 (Katalog der Bewertungsvorschriften)

Der Reformvorschlag führt - sieht man von kleineren Anpassungen an die geplante Rechnungslegungsreform ab - im wesentlichen zu einer Fortschreibung des unbefriedigenden Zustandes und zu zusätzlichen Differenzierungen zwischen handelsrechtlicher und steuerlicher Bewertung. Die Bestimmung ist von der Systematik her völlig verfehlt, weil sie nicht nur Bewertungsregeln enthält, sondern auch Ansatzvorschriften und Investitionsbegünstigungen sowie Exportförderungen. Terminologisch vermittelt sie den Eindruck, daß die steuerlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften vom Handelsrecht völlig losgelöst sind, weil keine Angleichungen hinsichtlich der Aktivierungsvoraussetzungen und der Bewertungsmaßstäbe an das Handelsrecht vorgesehen ist. Außerdem werden neue Sonderaktivierungs- und Bewertungsregeln geschaffen, die mit den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung in Widerspruch stehen.

Der Reformvorschlag wird deshalb abgelehnt. Es wird angeregt, sämtliche Ansatzvorschriften in den § 4 EStG zu übernehmen (Firmenwert, Disagio und Geldbeschaffungskosten, unentgeltlich erworbene einzelne Wirtschaftsgüter, mit Subvention angeschaffte Wirtschaftsgüter, Behandlung der Vorsteuer), die Terminologie des Handelsrechtes zu übernehmen bzw die Terminologie auf beiden Rechtsgebieten zu vereinheitlichen und die Bewertungsvorschriften inhaltlich vollständig an die des Handelsrechtes anzugeleichen. Abweichungen sollten taxativ angeführt werden. Außerdem sollten die Begünstigungsvorschriften, die in die Form von Bewertungs-

ESTG 17

regeln gekleidet sind, in den Katalog der (Investitions-)Begünstigungen der §§ 9-12 umgegliedert werden (Teilwertabschreibungen von Auslandsforderungen, Teilwertabschreibungen von Auslandsbeteiligungen). Die Regelungen der Ziffer 13 betreffend Rücklagenauflösungen und Zuschreibungen wären systematisch richtig den betreffenden Bestimmungen über die Bewertung der Wirtschaftsgüter bzw. über die entsprechenden Investitionsbegünstigungen zuzuordnen. Der Tausch wäre, wenn überhaupt, in Ziffer 14 nur hinsichtlich der Bewertung der eingetauschten Wirtschaftsgüter zu regeln. Realisationsfragen des Tausches wären an anderer Stelle zu normieren.

Zur Übergangsvorschrift des § 113 ist festzuhalten, daß die abweichenden Wirtschaftsjahre übersehen wurden. Nach derzeitiger Fassung der Übergangsbestimmung müßte man der Auffassung sein, daß ein Wertzusammenhang nur für jene Wirtschaftsgüter besteht, die sich am 31.12.1988 noch im Betriebsvermögen befinden, daß hingegen für zwischenzeitig ausgeschiedene Wirtschaftsgüter dieser Wertzusammenhang nicht gegeben wäre. Wirtschaftsgüter, die zwischen dem Bilanzstichtag im Jahre 1988 und dem Jahresende 1988 ausscheiden, würden damit bewertungsmäßig in der Luft hängen. Außerdem kann ein Wertzusammenhang immer nur von der letzten Bilanz aber nicht von einem Kalendertag an laufen. Dem müßte in der Übergangsregelung Rechnung getragen werden.

Zu § 6 Z 1 (Bewertung der abnutzbaren Anlagegüter)

Diese Bewertungsregel sollte an die beabsichtigte Regelung laut Rechnungslegungsreform angeglichen werden. Die Statuierung des uneingeschränkten Wertzusammenhangs wird nach dem Gesetzesvorschlag durch Z 13 im Ergebnis aufgehoben. Deshalb sollte sie sogleich in Z 1 entfallen. Im übrigen ist der offenbar bloß der Erläuterung dienende Klammerausdruck "uneingeschränkter Wertzusammenhang" zu streichen, um jeden Zweifel für die Interpretation der Bestimmung zu vermeiden (vgl Abschn I/11).

Die Beibehaltung des Teilwertbegriffes wird abgelehnt. Der Teilwertbegriff ist nämlich in der Lehre überhaupt umstritten. Sieht man ihn als steuerlichen Sonderwertmaßstab an und nimmt man

ihn wörtlich, so ist er zu Recht abzulehnen. Faßt man ihn dagegen als dem Tageswert der Handelsbilanz entsprechenden going-concern-Wert auf, dann ist er in seiner Definition irreführend, weil er, wie die Literatur und Judikatur erweisen, zur übermäßigen Betonung des Wiederbeschaffungsgedankens verleitet. Jedenfalls werden mit dem Teilwert in Rechtsprechung und Lehre Bewertungskonzeptionen verbunden, die mit guten Gründen aus betriebswirtschaftlicher Sicht abgelehnt werden.

Zu § 6 Z 2 (Bewertung des nicht abnutzbaren Anlagevermögens)

Hinsichtlich der Vereinheitlichung der Terminologie gilt das zu § 6 Z 1 gesagte, desgleichen hinsichtlich des Klammerausdrucks "eingeschränkter Wertzusammenhang". Zusätzlich anzumerken ist noch, daß in der ersten Zeile das Wort "ist" durch das Wort "sind" ersetzt gehört.

Zur Sonderbewertungsvorschrift für Land- und Forstwirtschaft ist anzumerken, daß der letzte Satz den Betriebsausgabenkatalog betrifft und daher in den § 4 EStG aufzunehmen wäre.

Zu § 6 Z 3 (Begünstigung für Exportforderungen)

Diese Begünstigungsvorschrift hat im Katalog der Bewertungsvorschriften nichts zu suchen. Sie sollte daher in den Katalog der (Investitions-)Begünstigungsvorschriften aufgenommen werden. Es wäre dann möglich, die bisherige Regelung der Bewertungsvorschriften im wesentlichen mit gleichen Ziffern zu belassen, soferne nicht ohnedies die grundlegende Reform der §§ 4-8 erfolgt. Dabei sollte die Begünstigung insoweit nicht in Anspruch genommen werden können, als eine Teilwertabschreibung vorgenommen wird. Damit würden Fehlinterpretationen der Jahresabschlüsse hinsichtlich des Ausmaßes von Abschreibungserfordernissen und des Rücklagenanteiles vermieden werden, die derzeit leider durchaus möglich sind und von Unternehmen auch bewußt herbeigeführt werden. Im Interesse der internationalen Vergleichbarkeit der Jahresabschlüsse wäre außerdem auf den Ausweis im Jahresabschluß überhaupt zu verzichten. Es bestehen keine Schwierigkeiten, diese Begünstigung in einem Verzeichnis zur Steuererklärung darzustellen. Überlegungen einer Entnahmesperre sprechen nicht da-

EStG 19

gegen, weil bei Personenunternehmen eine solche nicht besteht. Der steuerliche Sinn des verlangten gesonderten Ausweises sowohl der wertberichtigten Forderungen als auch der pauschalen Teilwertabschreibung ist nicht zu ersehen.

Das Beharren auf einem fixen Prozentsatz ist nicht gerechtferktigt. Dies führt in der Praxis dazu, daß man bei bilanzieller Notwendigkeit einer bloßen Teilausschöpfung einzelne Forderungen aus der pauschalen Teilwertabschreibung herausnehmen muß. Wesentlich einfacher wäre ein Wahlrecht bis zu 15 %. Legistisch ist eine Angleichung des Wortlautes zu dem des § 68 Abs 4 BewG anzuregen, wo nicht die Rede vom "am jeweiligen Bilanzstichtag offenen Forderungsbetrag" ist sondern "vom Nennwert der Forderung".

Für die Anpassung der pauschalen Wertberichtigungen aus der zeitlichen Geltung des EStG 1972 an die neue Rechtslage fehlt eine Übergangsbestimmung. Gemäß der Inkrafttretensregelung des § 129 Abs 1 Z 1 wäre die Neuregelung bereits auf einen Jahresabschluß zB zum 31.1.1988 anzuwenden. § 113 dürfte dies zwar ausschließen wollen, ist aber, wie bereits zu § 6 ausgeführt, höchst unklar formuliert, weil diese Bestimmung auf zum 31.12.1988 noch vorhandene Wirtschaftsgüter abstellt, was bei Liquidierung der Forderung vor diesem Zeitpunkt nicht der Fall wäre. § 113 EStG ist deshalb hinsichtlich der pauschalen Wertberichtigung zu ergänzen. Erst nach dem 31.12.1988 angeschaffte Forderungen sollten der neuen Regelung unterliegen.

Zur Terminologie ist hinsichtlich "Vermögensübersicht" (Jahresabschluß, Bilanz) auf die Ausführungen zu § 4 Abs 2 zu verweisen.

Zu § 6 Z 4 (Verbindlichkeiten)

Die Aktivierungspflicht des Damnum und der Geldbeschaffungskosten unterläuft den einzigen nennenswerten Versuch der Rechtsprechung, das Maßgeblichkeitsprinzip nicht nur zu Lasten der Steuerpflichtigen auszulegen. Nach der vorgesehenen Regelung ist nunmehr diese Bilanzierungshilfe in die Bilanz zwingend aufzunehmen und die handelsrechtliche Behandlung ist unmaßgeblich. Das

Rechnungslegungsgesetz sieht für diese Bilanzposten weiterhin auf Grund der Schwierigkeiten, die mit diesen unsicheren Bilanzposten verbunden sind, ein durchaus begründetes Wahlrecht vor. Die wirtschaftlich bessere Einsicht wird daher im Entwurf des Einkommensteuerrechts einem überspitzten Periodizitätsdenken geopfert. Die ausdrückliche Regelung im Entwurf erscheint überhaupt nicht erforderlich, wenn der geforderten Anknüpfung an die handelsrechtlichen Erfolgsermittlungsvorschriften Rechnung getragen wird. Der Begründung mit der Neueinführung von Abgrenzungen für diverse Geldbeschaffungskosten etc (§§ 4 Abs 6 und 19 Abs 3) wird mit Rücksicht auf deren Ablehnung durch uns nicht gefolgt. Der zusätzliche Verwaltungsaufwand aus den vorgeschlagenen Abweichungen zum Handelsrecht wird abgelehnt. Die gleimäßige Verteilung des Aktivposten auf die Laufzeit der Verbindlichkeit widerspricht den Forderungen der Betriebswirtschaftslehre (vgl Weiler, HBA² § 131 B V 1 Tz 11).

Zu § 6 Z 5 (Entnahmen und Einlagen)

Die Neuregelung der Bewertung von Einlagen unter Aufgabe des Anschaffungskostenprinzips ist grundsätzlich zu begrüßen.

Allerdings erscheint die Ankoppelung an die Spekulationstatbestände nicht überzeugend, weil sie zu einer unsystematischen, d.h. dem Dualismus der Einkunftsarten im grundsätzlichen widersprechenden, Verquickung von außerbetrieblichen und betrieblichen Veräußerungserfolgen führen muß. Außerdem führt das Verbot des Ansatzes des Teilwertes für eine Einlage bei Grundstücken innerhalb der vorgesehenen Frist von 10 Jahren möglicherweise auch dazu, daß im Falle eines in jüngerer Zeit gar nicht so seltenen Wertverlustes innerhalb weniger Jahre zwangsweise ein überhöhter Wert in der Bilanz im Zeitpunkt der Einlage ausgewiesen werden muß. Sollte die Zehnjahresfrist bei Grundstücken in das Steuerrecht aufgenommen werden, ist zumindest ein Ausgleich für die in der Zeit der Zugehörigkeit zum Privatvermögen entstandenen Aufwendungen, wie Geldbeschaffungskosten, für die Finanzierung des Erwerbes des Grundstückes und dergleichen, zu fordern. Außerdem ist in die Übergangsbestimmungen die Möglichkeit einer

EStG 21

steuerneutralen Werterhöhung von Privateinlagen zu fordern, die nach bisher geltendem Recht mit zu niedrigen Werten eingebbracht wurden.

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.

Zu § 6 Z 6 (Überführung von Wirtschaftsgütern ins Ausland)

Die Bestimmung ist verfassungsrechtlich bedenklich, weil sie zur Anwendung unterschiedlicher Bewertungsmaßstäbe bei Entnahmen aus inländischen und ausländischen Betrieben und entsprechenden Einlagen führt und selbst bei Kapitalgesellschaften Unterschiede zur Bewertung nach den Grundsätzen über verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen bestehen. Denn die Bewertung zu fiktiven Veräußerungspreisen steht im Widerspruch sowohl zur Entnahme- und Einlagebewertung als auch unter Umständen zu den Verrechnungspreisgrundsätzen zwischen Kapitalgesellschaften. Des Weiteren ist die Bestimmung wirtschaftspolitisch verfehlt, weil sie zu vorgezogenen Gewinnrealisierungen und damit zur Scheingewinnbesteuerung im Zusammenhang mit Auslandsbetätigungen führt. Auslandsinvestitionen werden damit unnötig zu Lasten der österreichischen Wirtschaft erschwert.

Zur Beseitigung dieser Mängel wird vorgeschlagen, unter Aufrechterhaltung des dann wohl eher vertretbaren Bewertungsmaßstabes eine steuerwirksame Rücklagendotierung hinsichtlich des Gewinnrealisationsbetrages vorzusehen, die erst bei Veräußerung der Wirtschaftsgüter steuerwirksam aufzulösen ist. Sollte dies aus administrativen Gründen für unzweckmäßig angesehen werden, so wird vorgeschlagen, die Bewertungsregel für Einlagen und Entnahmen auf die Fälle der Überführung in ausländische (Teil-)Betriebe oder Betriebsstätten für anwendbar zu erklären und es für Kapitalgesellschaften bei den Verrechnungspreisregelungen nach KStG zu belassen.

Die Voraussetzung der Kontrolle oder Einflußnahme auf die Geschäftsleitung ist äußerst vage. Auch Lieferanten und Banken können auf die Geschäftsleitung einer fremden Gruppe Einfluß nehmen. Es müßte hier doch auf eine direkte oder indirekte Beteiligung abgestellt werden.

Eine Buchwertfortführung für die Überführung von Wirtschaftsgütern des Steuerpflichtigen in einen anderen Betrieb desselben Steuerpflichtigen im Inland sollte in das Gesetz aufgenommen werden. Auch hier fehlt es an einem Realisationsakt und es kommt zur Besteuerung fiktiver Gewinne.

Zu § 6 z 7 (Erwerb ausländischer Beteiligungen)

Die Vorschrift sollte ebenso wie § 6 z 3 aus systematischen Gründen unter die Investitionsbegünstigungen eingereiht werden.

Legistisch sollte die Bestimmung nochmals überarbeitet werden. Man sollte einheitlich von "Gesellschafterdarlehen" und nicht einmal von "Darlehensforderungen" und ein andermal von "Gesellschafterdarlehen" sprechen. Das Wort "bei" vor (Kapital- oder Personen-)Gesellschaften sollte durch das Wort "an" ersetzt werden. Der bloß erläuternde Klammerausdruck in lit b wäre aufzulösen und die lit b wäre klar als Voraussetzungstatbestand zu formulieren.

Zu § 6 z 8 (Betriebseröffnung)

Die Bewertungsregelungen bei Betriebs(neu)gründung stellen eine sinnvolle Ergänzung des bisherigen § 6 dar.

Das Wort "beziehungsweise" in lit a sollte vermieden werden. Dies könnte durch folgenden zweiten Satz bewirkt werden: "Für Einlagen im Zuge der Eröffnung gilt z 5 lit b".

Zu § 6 z 9 (unentgeltlicher Betriebserwerb)

Die Klammerausdrücke, die teilweise Alternativen aufzeigen und teilweise bloß erläuternden Charakter haben und nicht dem Verweis dienen, sollten aufgelöst werden.

Zu § 6 z 10

Mit der materiellen Beibehaltung der bisherigen Regelung würden Subventionen nach wie vor indirekt zur Versteuerung kommen. Ein Nachteil durch Gewährung einer Subvention würde dem Steuerpflichtigen sogar dadurch entstehen, daß er insoweit den Anspruch auf eine Investitionsbegünstigung verliert. Der Zielvorstellung einer Subvention würde nur die volle Abschaffung dieser Bestimmung entsprechen, erst dann käme die Steuerbefreiung in § 3 z 6 zur uneingeschränkten Anwendung. Alternativ könnte überlegt werden, Subventionen in der Art einer Rechnungsabgrenzungspost bilanzmäßig darzustellen und auf die Laufzeit gleichmäßig verteilen zu können.

Systematisch gehört die Vorschrift nicht zu den Bewertungssondern zu den Ansatzvorschriften. Die Umgliederung in § 4 wird empfohlen.

Zu § 6 z 11 (Vorsteuerkorrektur)

Die Bestimmung ist an sich unnötig. Will man sie beibehalten, dann sollte man sie ähnlich der Teilwertdefinition bei den Anschaffungs- oder Herstellungskosten abhandeln.

Zu § 6 z 12 (Vorsteuerausweis)

Was eine "Ausweisvorschrift" im Katalog der Bewertungsvorschriften zu suchen hat, ist genauso unklar wie bei einer Ansatzvorschrift, um die es sich offenbar handelt. Die ersatzlose Streichung wird empfohlen, weil der Regelungsinhalt selbstverständlich ist.

Zu § 6 z 13 (Rücklagenauflösungen und -zuschreibungen)

Die Vorschrift ist, wie zu § 6 bereits ausgeführt, zu streichen. § 6 z 1 wäre durch Abschaffung des uneingeschränkten Wertzusammenhangs anzupassen und es wären die Begünstigungen der §§ 9-11 EStG von der Handelsbilanz abzukoppeln. Bei Beibehaltung der Rücklagenbindung an die Handelsbilanz müßten die Nachversteuerungstatbestände auf die vorzeitigen Auflösungsfälle ausgedehnt werden.

Zu § 6 Z 14 (Tausch)

Die Tauschgrundsätze, auf die die §§ 30 Abs 5 und 31 Abs 7 verweisen, werden systemwidrig in einer Bewertungsvorschrift geregelt. Für die Bewertungsvorschriften des § 6 reicht eine Regelung aus, wonach bei Tausch der gemeine Wert des hingegebenen Wirtschaftsgutes anzusetzen ist.

Wird darüberhinaus ein Bedürfnis für die Regelung von Gewinnrealisierungsfragen bei Tausch und tauschähnlichen Vorgängen gesehen, so sollten auch die Ausnahmen vom Grundsatz der Gewinnrealisierung geregelt werden (vgl Abschn 33 EStR). Eine Regelung hätte außerdem auf eine Neuordnung des Umwandlungssteuerrechtes Bedacht zu nehmen. Einen systematisch richtigen Ort für die Regelung der Tauschgrundsätze könnte § 4 abgeben, eventuell auch § 12 EStG und hinsichtlich Umgründungsfragen die Bestimmung des § 24 EStG.

Zu § 7 (AfA)

Die Beschränkung der AfA auf einen linearen Verlauf kann wirtschaftlich nicht gerechtfertigt erscheinen. Die AfA ist keine Investitionsbegünstigung sondern eine Systemnotwendigkeit des Gewinnermittlungsrechtes. Soweit andersartige Formen der AfA angezeigt sind und den betriebswirtschaftlichen Notwendigkeiten entsprechen, müssen sie auch steuerlich anerkannt werden. Das grundsätzliche Abstellen auf eine einzige Abschreibungsform um einzige und allein Verlustbeteiligungsmodelle zu vermeiden, erscheint untragbar. Denn gerade die leistungsbezogene AfA entspricht der tatsächlichen Entwertung von Anlagegütern am ehesten und auch die degressive AfA trägt der Entwertung besonders bei beweglichen Anlagegütern durchaus Rechnung. Auch entspricht die Beschränkung auf die lineare AfA nicht dem Gebot der Verwaltungsvereinfachung. Wenn nämlich wirtschaftlich oder technisch die Durchführung einer degressiven oder leistungsbezogenen AfA der tatsächlichen Wertminderung entspricht und für die Handelsbilanz geboten erscheint, wird insoweit das Anlagenverzeichnis für die entsprechenden Anlagegüter doppelt geführt und die Bilanzansätze unterschiedlich errechnet werden müssen. Andererseits ist auch ein Umkehreffekt der Maßgeblichkeit zu

befürchten, nämlich immer dann, wenn trotz des Gebotes des Ansatzes einer leistungsbezogenen oder degressiven AfA in der Handelsbilanz trotzdem eine lineare AfA durchgeführt wird.

Es wird anstelle der Regelung des § 7 eine Übernahme der planmäßigen Abschreibung nach Handelsrecht vorgeschlagen. Der Investitionsfreibetrag könnte auf den Fall der linearen Abschreibung beschränkt bleiben.

Zu § 8 (Sonderformen der AfA)

Im § 8 Abs 1 ist das Wort "ausschließlich" durch "überwiegend" zu ersetzen, denn es erscheint unmöglich, bei einer gemischten Nutzung getrennte Abschreibungssätze für einen gewerblich oder betrieblich genutzten Teil zu ermitteln und für den anderen Teil andere Abschreibungssätze anzuwenden. Daher muß aus Vereinfachungsgründen die Anwendung eines einheitlichen AfA-Satzes bei gemischt genutzten Gebäuden gefordert werden, wobei auf die überwiegende Nutzung abzustellen wäre.

Die AfA-Sätze dürften keinesfalls als feste Sätze vorgeschrieben sondern lediglich als Obergrenze festgesetzt werden, wie dies der bisherigen Praxis entspricht. Außerdem muß der Nachweis eines höheren AfA-Satzes analog zu § 16 Abs 1 Z 8 möglich sein (vgl die Erläuterungen auf Seite 13). Ansonsten müßten die Unternehmen vielfach zwei Anlagekarteien führen, was unnötigen administrativen Aufwand verursacht. Auch ist ein Abweichen von der Handelsbilanz für die Steuerpflichtigen und für die Finanzverwaltung unzweckmäßig.

Hinsichtlich der Änderung der AfA-Sätze bei gebraucht erworbenen Gebäuden wird vorgeschlagen, die AfA-Sätze für diese Gebäude im Verhältnis der voraussichtlichen Restnutzungsdauer zur angenommenen Gesamtnutzungsdauer zu erhöhen. Diesbezüglich bedarf die Übergangsbestimmung des § 114 Abs 1 einer Ergänzung.

Die einheitliche Abschreibungsdauer eines entgeltlichen Firmenwertes mit zwingend 15 Jahren ist abzulehnen. Sie widerspricht beim Großteil der österreichischen Unternehmungen den tatsäch-

lichen Wertverhältnissen und den handelsrechtlichen Erfordernissen. Denn handelsrechtlich darf ein Firmenwert maximal auf fünf Jahre verteilt werden, da es sich um einen unsicheren Wert handelt. Mit dem steuerlichen Abschreibungserfordernis von 15 Jahren würden sich zweifellos in vielen Bilanzen unrichtige, nämlich zu hohe Wertansätze für entgeltlich erworbene Firmenwerte ergeben. Damit müßten überhöhte Gewinne versteuert werden. Zusätzliche Arbeit durch das Auseinanderklaffen von handelsrechtlich gebotenen Abschreibungen auf fünf Jahre und der steuerlich wesentlich niedrigeren Absetzung wäre die Folge. Auch diese Maßnahme steht mit mehrfach zitierten Grundsätzen der Steuerreform nicht im Einklang. Denn obwohl das Handelsrecht wegen der Flüchtigkeit und Unsicherheit eines solchen Wertes auf eine möglichst rasche Abschreibung drängt und als längsten möglichen Abschreibungszeitraum einen von fünf Jahren vorsieht, unterstellt das Steuerrecht eine derartig sichere Wertermittlung, daß eine Absetzung auf 15 Jahre geboten erscheint. Damit wird auch in diesem Fall der gebotenen Harmonisierung zwischen handels- und steuerlicher Erfolgsermittlung widersprochen. Gefordert wird daher auch hier entweder die Übernahme aller handelsrechtlichen Ansatz- und Bewertungsvorschriften für die steuerliche Erfolgsermittlung oder zumindest die Übernahme der handelsrechtlichen Regelung für den Firmenwert ohne Abweichungen.

Auch unter Refinanzierungsgesichtspunkten ist die Abschreibungsdauer zu lange. Die 15 Jahre laufen nämlich bei Ansatz eines Kapitalmarktzinssatzes von rd 7 % auf einen Kapitalisierungszeitraum von mehr als der Ewigkeit hinaus. Unter Berücksichtigung eines angemessenen Risikozuschlages könnte maximal eine 10-jährige Abschreibung (ewige Rente bei 10 %) als Kompromiß zwischen dem betriebswirtschaftlichen Erfordernis einer maximal 5-jährigen Abschreibung und budgetären Überlegungen akzeptiert werden.

Außerdem muß zur Übergangsvorschrift des § 114 Abs 2 die Abschreibung alter Firmenwerte verlangt werden.

Die sprachliche Ausgestaltung der Absätze 3 ("sind zulässig") und 4 ("sind vorzunehmen") muß zu Zweifelsfragen führen. Vielmehr ist ein einheitliches Gebot für derartige Absetzungen, soweit sie wirtschaftlich notwendig erscheinen, zu fordern.

Vor den §§ 9 ff (Investitionsbegünstigungen)

Wir sind der Auffassung, daß das derzeitige System der Investitionsbegünstigungen, das im wesentlichen auf die "Wachstumsgesetze" zurückzuführen ist, ein ausgewogenes steuerliches Instrumentarium zur Förderung der Unternehmensfinanzierung darstellt und nach wie vor der Unterkapitalisierung der österreichischen Wirtschaft sowie den Gegebenheiten des österreichischen Kapitalmarktes gerecht wird, aufrecht erhalten werden sollte. Überlegungen der sozialen Symmetrie halten wir für unangebracht, weil die Unternehmen nicht nur den Unternehmern sondern auch den Arbeitnehmern und überhaupt der gesamten Volkswirtschaft dienen.

Deshalb muß insbesondere der Wegfall der vorzeitigen Abschreibung kritisiert werden. Diese Begünstigung, die nach den Erläuternden Bemerkungen bei ihrer Einführung der Rationalisierung der Wirtschaft auf breiterster Basis dienen sollte (99 BlgNR 7.GP), stellt eine wertvolle und wichtige Finanzierungshilfe für Investitionsvorhaben dar. Überdies entspricht die Vornahme einer vorzeitigen Abschreibung im Zeitpunkt der Anschaffung auch insoweit der betriebswirtschaftlichen Realität, da ein Wirtschaftsgut alleine durch den Anschaffungsvorgang an Wert verliert. Andererseits dient die vorzeitige Abschreibung einer Glättung von Spitzengewinnen und damit dem tragenden Leistungsfähigkeitsprinzip. Durch den ersatzlosen Wegfall der vorzeitigen Abschreibung und des geplanten legislativen Verbotes der degressiven AfA wird eine erhöhte Abschreibung im ersten Jahr ausgeschlossen. Ebenso wird eine Glättung von Spitzengewinnen stark erschwert. Daher ergeben sich durch die Streichung der vorzeitigen Abschreibung negative Investitionsauswirkungen, insbesondere im Bereich der erhöhten vorzeitigen Abschreibung für Umweltschutzmaßnahmen, volkswirtschaftlich wertvollen Erfindungen, Kleinkraftwerken, Wärmeanlagen u.a., und im Bereich der Sondergesetze (im Denkmalschutz, Stadtneuerung, Wohnungssanierung). Daher ist die Aufrechterhaltung

der vorzeitigen Abschreibung als sinnvolles Förderungsinstrument und als Instrument zur Abbildung betriebswirtschaftlicher Gegebenheiten zu fordern. Deshalb treten wir für die Aufrechterhaltung der vorzeitigen Abschreibung ein.

Weiters treten wir für die Beibehaltung der Rücklage für nicht entnommenen Gewinn ein. Dieses Rechtsinstitut wäre sogar auszubauen, weil es den Tendenzen der Steuerreform in Richtung Betriebsteuer entspricht. Gerade die Einführung des einheitlichen Körperschaftsteuersatzes von 30 % macht es nötig, Personenunternehmen hinsichtlich nicht entnommener Gewinne gleichzustellen, was durch die Rücklagenbildung geschehen könnte. Außerdem trifft nach wie vor die seinerzeitige Begründung für die Einführung dieser Rücklage zu, nämlich eine Stärkung des Betriebskapitals herbeizuführen (111 BlgNR XI. GP).

Die Herabsetzung der Investitionsrücklage halten wir ebenfalls für unzweckmäßig. Selbst die Streichung der vorzeitigen Abschreibung kann sie nicht begründen, weil auch für die Inanspruchnahme des Investitionsfreibetrages die seinerzeitige Begründung für die Einführung der Investitionsrücklage zutrifft. Der Zweck der Investitionsrücklage besteht nämlich in der steuerfreien Ansparung von Mitteln für zukünftige Investitionen (111 BlgNR XI. GP). Diese Zielsetzung ist zur Zeit genauso wichtig, weil sich die österreichische Wirtschaft den Integrationserfordernissen anpassen muß.

Besonders unverständlich ist die Abschaffung der diversen Sonderabschreibungen im Bereich des Denkmalschutzes, der Altstadterneuerung und der Wohnungssanierung. Hier liegen in der Regel Zinsbeschränkungen vor, die eine marktkonforme Finanzierung ausschließen. Die Abschaffung von Begünstigungen muß zum Zusammenbruch verschiedenster Aktivitäten auf diesem Sektor führen und den Bedarf nach neuen Subventionssystemen nichtsteuerlicher und steuerlicher Art fördern. Wir sprechen uns nachdrücklich für eine Beibehaltung dieser Sonderabschreibungen aus.

Sollte entgegen den vorgebrachten Argumenten die Streichung von Investitionsbegünstigungen aus budgetären Gründen notwendig sein, so ist zumindest eine angemesse Übergangsfrist und der Ausschluß von Härten für laufende Investitionsvorhaben zu verlangen. Es kann doch nicht der Sinn der Steuerreform darin liegen, laufende Projekte zum Zusammenbruch zu bringen und die Finanzierungsverhältnisse der Unternehmen in Unordnung zu bringen. Der Reformentwurf übersieht ganz offenkundig, daß eine vernünftige Investitionsplanung entsprechende Zeiträume umfaßt und nicht von heute auf morgen umgestellt werden kann, ohne wesentliche Verluste für die Volkswirtschaft herbeizuführen. Die vorgesehene plötzliche Abschaffung von Investitionsbegünstigungen zieht außerdem ein sehr großes Risiko eines Investitionsrückganges im Jahre 1989 nach sich, das einer Volkswirtschaft nicht zugemutet werden sollte.

Wir sind weiters der Auffassung, daß die Versagung des Verlustausgleichs für Investitionsfreibeträge nicht gerechtfertigt ist. Solange nicht ein Betriebssteuersystem konsequent verwirklicht ist, widerspricht es den tragenden Prinzipien der Einkommensbesteuerung unter Leistungsfähigkeitsgesichtspunkten sowie dem Refinanzierungsgedanken, der dem Investitionsfreibetrag zugrunde liegt, den Verlustausgleich zu versagen. Dies gilt auch für Abschreibungsgesellschaften, deren volkswirtschaftlicher Effekt in den letzten Jahren von uns grundsätzlich positiv eingeschätzt wird. Wir sprechen uns allerdings dafür aus, daß die Rentabilität von Abschreibungsgesellschaften durch steuerliche Maßnahmen - analog zu den Genußscheinen und Aktien - reduziert wird, wie dies ohnedies durch Einführung einer Frist für die begünstigte Veräußerungsgewinnbesteuerung der Fall wäre.

Für die Investitionsbegünstigungen herrscht derzeit der Grundsatz der "umgekehrten Maßgeblichkeit". Wir sprechen uns gegen das Beibehalten dieses Grundsatzes insoweit aus, als nicht die Bewertung von Wirtschaftsgütern betroffen ist. Es ist nicht einzusehen, welchen Sinn die Bildung einer Rücklage für Investitionsfreibeträge oder die Bildung einer Investitionsrücklage in der Handelsbilanz haben soll. Die Steuerfreistellung eines Teiles

des Gewinnes und die Evidenthaltung kann wie bei § 4 Abs 1- Gewinnermittlern auch außerhalb der Handelsbilanz erfolgen. Der Zwang zur Darstellung in der Handelsbilanz führt im internationalen Wirtschaftsverkehr zur Fehlinterpretation der Bilanzen österreichischer Unternehmen und zwar auch insbesondere deshalb, weil in ausländischen Rechtsordnungen Reserven vielfach Rückstellungscharakter haben.

Besonders kritisiert werden muß, daß bei Unternehmen mit einem abweichenden Wirtschaftsjahr bereits für das Wirtschaftsjahr 1988/89 die Vornahme einer vorzeitigen Abschreibung nicht mehr möglich ist. Langfristige Investitions- und Finanzierungspläne werden damit hinfällig. Außerdem ist nicht einzusehen, daß Investitionen steuerlich im Jahr 1988 unterschiedlich behandelt werden sollen, je nachdem mit welchem Stichtag das Wirtschaftsjahr einzelner Unternehmer begonnen hat. Es muß daher gefordert werden, daß auch für das Auslaufen der vorzeitigen Abschreibung Übergangsbestimmungen in das Gesetz aufgenommen werden, sodaß für sämtliche österreichische Unternehmungen zumindest noch für 1988 die Vornahme einer vorzeitigen Abschreibung zulässig ist. Ähnliches gilt für die Reduktion der Investitionsrücklage und die Beseitigung der Rücklage für nicht entnommenen Gewinn bei abweichendem Wirtschaftsjahr.

Zu § 9 (Investitionsrücklage allgemein)

Die Investitionsrücklage dient der steuerfreien Ansparung von Mitteln für zukünftige Investitionen. Sie stellt in Verbindung mit den anderen Investitionsbegünstigungen ein probates Finanzierungsinstrument dar. Eine Kürzung auf 10 % führt zu einer drastischen Verschlechterung des Finanzierungseffektes. Die Änderung bezüglich der Berechnung hinsichtlich der Gewerbesteuervorauszahlungen ist dabei vernachlässigbar. Deshalb sprechen wir uns für die Beibehaltung des bisherigen Prozentsatzes aus. Auf die Stellungnahme vor den §§ 9 ff wird verwiesen.

Gemäß § 117 Abs 2 des Entwurfes soll die Reduktion des Prozentsatzes der Investitionsrücklage bereits mit Wirkung der Veranlagung 1988 gelten. Damit würde die Steuerplanung von Unternehmen

EStG 31

die bisher mit dieser Begünstigung rechneten, erheblich erschwert. Insbesondere kann das bei Unternehmen mit abweichendem Wirtschaftsjahr zum Tragen kommen, da diese bereits für das Wirtschaftsjahr 1987/88 die Rücklage nur noch im Höchstausmaß von 10 % geltend machen können. Es muß daher gefordert werden, daß die Einschränkung des Ausmaßes der Rücklage erstmalig bei der Veranlagung 1989 Geltung hat.

Die diversen Klammerausdrücke sollten, soweit ihnen nicht Verweisbedeutung zukommt, aufgelöst werden.

Die Übergangsvorschrift des § 117 Abs 3 ist mit der Jahreszahl "1986" zu ergänzen, da im Textentwurf für sie offensichtlich ein Schreib- bzw Unterlassungsfehler unterlaufen ist.

Zu § 9 Abs 4-9 (Investitionsrücklage für Freiberufler)

Die Bestimmungen des § 9 Abs 4-9 EStG 1972 sehen die Bildung steuerfreier Beträge und deren teilweise steuerbegünstigte Verwendung gegen die Anschaffung von auf Inhaber lautender Teilschuldverschreibungen inländischer Schuldner vor. In den durch die EStG-Novelle 1978 neu geschaffenen Bestimmungen der Absätze 4-9 wurde Freiberuflern die bestimmungsgemäße Verwendung von Investitionsrücklagen in einem bestimmten Ausmaß durch Wertpapieranschaffung ermöglicht. Denn diese Berufsgruppe hat zwar wie Gewerbetreibende die notwendigen Pensionsmittel selbst anzusparen, anders wie Gewerbetreibende allerdings in der Regel bei Aufgabe der beruflichen Tätigkeit nicht die Möglichkeit der Veräußerung eines wesentlichen Betriebsvermögens. Die Notwendigkeit einer Pensionsvorsorge für Freiberufler besteht weiter. Es sollte daher die Verwendung gegen Wertpapieranschaffung weiterhin gestattet werden.

Was die Übergangsregelung anbelangt, so ist davon auszugehen, daß ein Großteil der freiberuflich Tätigen bisher von dieser Bestimmung Gebrauch gemacht hat, wobei bei Inkrafttreten des Einkommensteuergesetzes 1988 steuerfreie Beträge gemäß § 9 Abs 4-9 für den Zeitraum 1985-1988 noch nicht verwendet sind. Die Übergangsbestimmungen sehen nun aber in § 117 Abs 4 vor, daß § 9 Abs 4-9

EStG 1972 für Rücklagen (steuerfreie Beträge), soweit sie vor dem 1. Jänner 1989 durch Wertpapieranschaffung verwendet worden sind, auch für Zeiträume nach dem 31. Dezember 1988 anzuwenden ist. Diese Bestimmung bedeutet, daß durch Wertpapierkäufe bis 31.12.1988 lediglich steuerfreie Beträge für Zeiträume bis einschließlich 1984 verwendet werden können.

Es wird dringend angeregt, bei Aufrechterhaltung des Reformvorschlages wenigstens die Übergangsbestimmung so zu ergänzen, daß steuerfreie Beträge gemäß § 9 Abs 4 aus den Jahren 1985-1988 in einem Übergangszeitraum bis 1992 gegen Wertpapieranschaffung im Sinne der Bestimmung des § 9 Abs 4-9 EStG 1972 aufzulösen sind. Sollte dieser Übergangszeitraum als zu lange angesehen werden, wird alternativ vorgeschlagen, die steuerfreien Beträge der Jahre 1985-1988 in einem Jahr, nämlich 1989 gegen Wertpapieranschaffung verwenden zu können.

Unter Berücksichtigung des Umstandes, daß Freiberufler ohnedies durch die Steuerreform eklatant benachteiligt werden, sollte man wenigstens die Begünstigung des § 9 Abs 4-9, wenn man sie schon auslaufen läßt, geordnet auslaufen lassen. Es widerspricht dem Grundsatz von Treu und Glauben, den Steuerpflichtigen die genannten Rücklagen im Vertrauen auf ihre angestrebte Verwendung bilden zu lassen, wenn im Anschluß daran mangels einer widmungsgemäßen Übergangsbestimmung die angestrebte Wertpapieranschaffung nicht mehr möglich ist.

Zu § 10 (Investitionsfreibetrag)

Mit Festlegung des Investitionsfreibetrages in der Höhe von 20 % kann dieser seinem Zweck der Scheingewinneliminierung nur in bestimmten Fällen gerecht werden. Denn die 20 % höhere Abschreibung entspricht bei einer Nutzungsdauer eines Wirtschaftsgutes von vier Jahren einer jährlichen Inflation von 4,66 % p.a., bei einer Nutzungsdauer von 10 Jahren 1,84 % p.a. und bei einer Nutzungsdauer von 20 Jahren nur 0,92 % p.a. Es wäre daher im Zuge der Steuerreform die Verdoppelung des IFB für Wirtschaftsgüter mit einer Nutzungsdauer von über 10 Jahren anzustreben bzw die vorzeitige Abschreibung beizubehalten.

EStG 33

Hinsichtlich des "Sale and lease back" sollte erwogen werden, die Rückmiete zuzulassen, wenn zwischen Kauf und Rückmietung ein kurzer Zeitraum verstrichen ist, wenn also beispielsweise ein Unternehmen in einem Wirtschaftsjahr die Anschaffung zunächst selbst tätigt und sich noch im selben Wirtschaftsjahr zu einer Leasingfinanzierung entschloß. Diesfalls liegt der Anschaffung oft nur eine Administrationserleichterung zugrunde.

Das in § 10 Abs 7 normierte "Verlustausgleichsverbot" für IFB-Verluste ist abzulehnen. Es widerspricht im Prinzip der synthetischen Einkommensteuer und dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Solange keine Betriebssteuer eingeführt wird sollte es beim uneingeschränkten Verlustausgleich bleiben. Dabei ist auch der überhöhte Verwaltungsaufwand durch eine Nebenbuchführung der "IFB-Verluste auf Wartetaste" zu bedenken. Auch Probleme hinsichtlich Gewinnänderungen durch die Veranlagung, Betriebsprüfung oder Rechtsmittelerledigungen erscheinen in diesem Zusammenhang mit erhöhtem Verwaltungsaufwand verbunden.

Der Ausschluß des Verlustausgleichs bei Organschaft ist betriebswirtschaftlich völlig abzulehnen. Er zwingt zu Gestaltungen im Konzern, die organisatorisch verfehlt sind. Für Organschaften muß der Verlustausgleich jedenfalls aufrecht bleiben.

Hinsichtlich der Ablehnung des Ausweises in der Handelsbilanz verweisen wir auf unsere Stellungnahme vor den §§ 9 ff.

Die diversen Klammerausdrücke sollten, soweit ihnen nicht Verweisbedeutung zukommt, aufgelöst werden.

Zu § 11 (Mietzinsrücklage)

Hinsichtlich der nunmehr in § 11 geregelten Mietzinsrücklage und der inhaltlichen Änderung bezüglich der Instandsetzungskosten wird auf die Ausführungen bei § 28 verwiesen.

Die Übergangsbestimmung des § 112 z 2 ist unklar, weil Rücklagen nicht an einem bestimmten Stichtag sondern für Wirtschaftsjahre gebildet werden, die vor einem Stichtag enden.

Zu § 12 (Übertragung stiller Rücklagen)

Die Behaltefrist von 10 Jahren führt insoweit zu einer Einschränkung, als bewegliche Wirtschaftsgüter in der Regel eine Nutzungsdauer von unter 10 Jahren haben. Bei der Neuregelung geht daher die Begünstigung für bewegliche Wirtschaftsgüter regelmäßig ins Leere. Deshalb sollte die Regelung für bewegliche Wirtschaftsgüter mit 7 Jahren bestehen bleiben.

Die Einschränkung der Übertragungsmöglichkeit von stillen Reserven von körperlichen bloß auf körperliche Wirtschaftsgüter und von unkörperlichen bloß auf unkörperliche ist abzulehnen. Denn einerseits ist die Abgrenzung zwischen körperlichen und unkörperlichen Wirtschaftsgütern ebenso schwer möglich wie die bisher notwendigen Unterscheidungen in bewegliche und unbewegliche Wirtschaftsgüter; andererseits wird dadurch das Ziel der Bestimmung weitgehend eingeschränkt, nämlich die Mobilität des Kapitals zu stärken.

Aus den Erläuterungen geht hervor, daß nach wie vor eine Übertragung stiller Reserven auf Mitunternehmerschaften ausgeschlossen bleiben soll. Diese Einschränkung scheint unsystematisch, da die Wirtschaftsguteigenschaft derartiger Beteiligungen unbestritten ist und eine Differenzierung der Beteiligungen an einer Mitunternehmerschaft und Kapitalgesellschaften ungerechtfertigt erscheint. Es wären daher auch die Übertragungsmöglichkeiten auf Mitunternehmerschaften begrüßenswert. Daß eine Bewertung von Mitunternehmeranteilen ertragsteuerlich möglich und sinnvoll ist, zeigt § 6 Z 7.

Bei Ausscheiden infolge höherer Gewalt (Abs 4) sollte ein Wahlrecht hinsichtlich der Übertragung auf bestimmte Wirtschaftsgüter geschaffen und vom Zwang zur Übertragung auf Zugänge im selben Wirtschaftsjahr Abstand genommen werden. Ansonsten lassen sich bedeutende Härten nicht vermeiden.

Zu § 13 (Geringwertige Wirtschaftsgüter)

Da der derzeitige Betrag von S 5.000,00 bereits seit 1982 die Obergrenze für geringwertige Wirtschaftsgüter darstellt, ist eine Valorisierung dieses Betrages auf eine Betrag von S 6.000,00 entsprechend der Verbraucherpreisentwicklung seit 1976 zu fordern.

Der Klammerausdruck "geringwertige Wirtschaftsgüter" kann schon wegen der Überschrift entfallen.

Zu § 14 (Vorsorge für Abfertigungen und Pensionen)

Die Überschrift des § 14 erscheint verfehlt. Während nämlich in der Überschrift der Ausdruck "Vorsorge" verwendet wird, wird in der Folge jeweils der betriebswirtschaftlich richtige Begriff der "Rückstellungen" verwendet. Es wird daher vorgeschlagen, auch in der Überschrift den Begriff "Rückstellungen" zu verwenden.

Im Sinne einer echten Steuerreform wäre es begrüßenswert, den § 14 auf die Aussage zu reduzieren, daß Rückstellungen für Abfertigungen und Pensionen nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung gebildet werden können, und daß auch Steuerpflichtige, die den Gewinn nach § 4 Abs 3 ermitteln, einen entsprechenden steuerfreien Betrag geltend machen können. Eine detaillierte Regelung wäre sodann in das Handelsrecht aufzunehmen.

Bei Beibehaltung der derzeitigen restriktiven Vorschrift für Abfertigungen muß beachtet werden, daß die Beschränkung der Abfertigungsrückstellung mit 50 % der fiktiven Werte in vielen Fällen die Insolvenzgefährdung von Unternehmen nicht beachtet. Zumindest wäre die Erhöhung des Prozentsatzes geboten.

Bei den Pensionen muß die handelsrechtliche Regelung abgewartet werden. Eine Aufstockung des Differenzbetrages über einen Zeitraum von 20 Jahren ist jedenfalls zu lange und für Altzusagen schon wegen des durchschnittlichen Pensionseintrittszeitpunktes regelmäßig unbedeutend. Eine erleichterte Berechnung der Anpassung sollte, eventuell im Verordnungswege, vorgesehen werden. Die Senkung des Zinssatzes auf einen inflationsbereinigten Nettozins-

satz von etwa 3-4 % ist zu fordern. Diese Problematik sollte bei der handelsrechtlichen Regelung beachtet und diese Regelung steuerlich übernommen werden. Auf die Fälle der erstmaligen Bildung von Pensionsvorsorgen wäre besonders Rücksicht zu nehmen. Die Ausdehnung der Wertpapierdeckung wird abgelehnt. Die Rückstellungsbildung soll nicht an Finanzierungshilfen für den Bund geknüpft werden. Sollte das Wertpapierdeckungserfordernis aufrecht bleiben, so sollten für Abfertigungen und Pensionen auch Aktien, Partizipationsscheine etc im Interesse der Kapitalmarktbeteiligung zugelassen werden. Das Ausmaß der Wertpapierdeckung ist jedenfalls überhöht, weil es den Liquiditätsvorteil der Rückstellungsdotierung bei weitem übersteigt.

Der ganze Abs 9 ist unverständlich. Ebenso ist unklar, was mit der "entsprechenden Höhe" gemeint ist.

Bei den Übergangsbestimmungen wurde in § 112 auf die Weitergeltung des § 14 Abs 6-8 EStG 1972 vergessen. § 117 Abs 7 reicht als Übergangsregelung für Pensionen nicht aus.

Geboten ist eine Abzugsfähigkeit der Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen bei der Einheitsbewertung. Die derzeitige Rechtslage führt zur Besteuerung von Scheinvermögen, ist betriebswirtschaftlich widersinnig und stößt im Ausland auf völliges Unverständnis. Auf die Ausführungen zu den §§ 6 ff BewG wird verwiesen.

Zu § 15 Abs 1 (Einnahmen)

Begrüßt wird, daß ausdrücklich normiert werden soll, daß die Veräußerung von Vermögen nur insoweit zu Einnahmen führt, als dies ausdrücklich angeordnet ist. In den Erläuterungen wird allerdings bei den Ausnahmen von dieser Regel § 27 Abs 2 Z 3 nicht erwähnt, obgleich die Veräußerung einer stillen Beteiligung schon nach geltendem Recht und nunmehr in erweitertem Ausmaß eine solche Veräußerung von Vermögen darstellt, die zu Einnahmen führt.

Zu überlegen ist, ob der Begriff "Vermögen" nicht durch den Begriff "Wirtschaftsgut" ersetzt werden sollte (vgl zB § 16 Abs 1 Z 2). Die Bedeutung des "insoweit" ist unklar. Es sollte entfallen.

Die Aufzeichnungspflicht für Einnahmen ist auch für Einnahmen-Ausgaben-Rechner eine Schikane. Auf die Stellungnahme zu § 4 Abs 3 und § 16 Abs 1 wird verwiesen. Es kann doch nicht ernstlich unter Strafandrohung verlangt werden, daß ein Dienstnehmer über seine Einnahmen Aufzeichnungen führt, obwohl der Dienstgeber ohnedies zur Führung von Lohnkonten verpflichtet ist, oder daß der beschränkt steuerpflichtige Bezieher von Einkünften seine Einnahmen zu verzeichnen hat, obwohl seine Einkünfte nur dem Steuerabzug unterliegen.

Zu § 16 Abs 1 (Werbungskostenbegriff und Aufzeichnungspflicht)

Abs 1 entspricht entgegen den Erläuterungen in mehrfacher Hinsicht nicht dem bisherigen Abs 1. Dies gilt insbesondere für die Aufzeichnungspflicht.

Die Aufzeichnungspflicht ist überflüssig. Auf die Stellungnahme zu den §§ 4 Abs 3 und 15 Abs 1 wird verwiesen. Nach der vorliegenden Formulierung bewirkt die vorgesehene Aufzeichnungspflicht, daß selbst dann Aufzeichnungen über getätigte Werbungskosten zu führen sind (zB gezahlte Gewerkschaftsbeiträge), wenn durch die gezahlten Beträge der Werbungskosten-Pauschalbetrag gem § 16 Abs 3 nicht erreicht wird. Ferner lässt die vorliegende Formulierung auch auf den Willen des Gesetzgebers danach schließen, daß sämtliche Arbeitnehmer, welche Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zurücklegen, die Kosten für solche Fahrten aufzuzeichnen haben, ungeachtet dessen, ob es sich um solche mit öffentlichen Verkehrsmitteln handelt oder um Kosten für ein Kraftfahrzeug, mit dem eine solche Fahrt zurückgelegt wird und ungeachtet dessen, daß der Gesetzgeber den tatsächlich angefallenen Kosten keinerlei steuerliche Auswirkung zuerkennt. In den oben genannten Fällen erweist sich daher die Führung von Aufzeichnungen für getätigte Werbungskosten als überflüssig. Bei Beibehaltung des vorgesehenen Gesetzeswortlaut würde die Mehrzahl

der Arbeitnehmer zu solchen Personen gestempelt, welche nach der Begriffsbestimmung des Finanzstrafrechtes eine Ordnungswidrigkeit als fortgesetztes Delikt begehen. Der Einführung einer allgemeinen Aufzeichnungspflicht für Werbungskosten ist zudem hinderlich, daß einer Vielzahl von Personen jene Kenntnisse nicht zuzumuten sind, welche erforderlich sind, um einer getätigten Zahlung den Charakter als Werbungskosten oder aber als nicht abzugsfähigen Aufwand infolge der Zugehörigkeit zu Aufwendungen für die Lebensführung beizumessen. Die Aufzeichnungspflicht ist deshalb für Diensteinkünfte jedenfalls abzulehnen. Analoges gilt auch für die anderen Überschußeinkünfte.

Zu § 16 Abs 1 (Aufwendungen auf das Vermögen)

Neu ist weiters die Formulierung bezüglich der Nichtabzugsfähigkeit von Aufwendungen auf das Vermögen.

Die gewählte Formulierung ist viel zu weit. Analog § 15 Abs 1 dürfte nur auf die Veräußerung abgestellt werden. Der gegenwärtige Wortlaut würde zB den Abzug von Reparaturkosten ausschließen. Das kann aber nicht gemeint sein. Zusätzliche Unklarheit kommt durch den Klammerausdruck hinzu, der eine bloß demonstrative Aufzählung gibt. Der Ersatz des Begriffs "Vermögen" durch den des Wirtschaftsgutes ist zu überlegen. Auf die Stellungnahme zu § 15 Abs 1 wird hingewiesen.

Zu § 16 Abs 1 z 3 lit b (Beiträge an Berufsverbände)

Unklar ist, warum das Wort "abgezogen" durch "abgesetzt" ersetzt wurde. Eine einheitliche Terminologie ist wünschenswert.

Der Klammerausdruck sollte aufgelöst werden und die Verbindung zwischen den Berufsverbänden und Interessenvertretungen durch das Bindewort "und" hergestellt werden.

Nach Schönherr sollte das Wort "statutenmäßig" durch "statutengemäß" ersetzt werden.

Zu § 16 Abs 1 Z 6 (Pendlerpauschale)

Zunächst anerkennt der Gesetzeswortlaut, daß Aufwendungen des Steuerpflichtigen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte begrifflich zu den Werbungskosten gehören. So sind auch weiterhin die Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und beispielsweise einem der Einkünfterzielung dienenden Mietobjekt als Werbungskosten anzusehen.

Solche Aufwendungen sollen nach dem Gesetzeswortlaut "bei einer einfachen Fahrtstrecke zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bis 20 km grundsätzlich durch den Verkehrsabsetzbetrag ... abgegolten sein". Die letztgenannte Bestimmung erscheint unter den pauschalen Steuerabsetzbeträgen, die im § 33 enthalten sind. Daß es sich dabei tatsächlich um die Person eines Arbeitnehmers betreffende Absetzbeträge handelt, ergibt sich u.a. auch daraus, daß der Verkehrsabsetzbetrag auch dann einem Arbeitnehmer zusteht, wenn er beispielsweise im Lohnzahlungszeitraum ausschließlich lohnsteuerpflichtige Krankengelder bezieht, oder auch dann, wenn sein Wohnort mit dem Dienstverrichtungsort zusammenfällt. Auch ist der genannte Betrag ein Jahresabsetzbetrag, welcher einem Arbeitnehmer bei der Einkommensteuerveranlagung und auch beim Jahresausgleich (§ 73) mit dem vollen Jahresbetrag dann zuzugesehen ist, wenn er nicht in sämtlichen Lohnzahlungszeiträumen eines Kalenderjahres einen Arbeitslohn bezogen hat. Demgegenüber werden dem Arbeitnehmer die Kraftfahrzeugpauschale-Ersatzbeträge nach der Ziffer 6 b und c nur für jene Lohnzahlungszeiträume zugestanden, in welchen Fahrtstrecken zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unter den im Gesetz genannten Voraussetzungen zurückgelegt werden.

Nach der Gesetzessystematik des EStG 1988 - wie schon im EStG 1972 - können Durchschnittssätze für Werbungskosten im Verordnungswege festgesetzt werden (§ 17 Abs 4). Die genannte Verordnungsermächtigung schließt zwar nicht aus, daß Werbungskosten der Höhe nach auch im Gesetz selbst bestimmt werden können, doch bewirkt die vorgesehene Regelung auch innerhalb der Arbeitnehmer selbst eine sehr unterschiedliche Auswirkung je nach dem, mit welchem Einkommensteuer- (Lohnsteuer-) Prozentsatz das Erwerbs-

einkommen eines Arbeitnehmers belastet ist. So wirken sich beispielsweise die nunmehr vorgesehenen Kraftfahrzeugpauschale-Ersatzbeträge nach der Ziffer 6 b und c steuermindernd entsprechend der Höhe der steuerpflichtigen Einkommens eines Arbeitnehmers aus, während der Absetzbetrag nach Ziffer 6 a als pauschale Abgeltung ohne Rücksicht auf die Einkommenshöhe eines Arbeitnehmers gedacht ist.

Die sachliche Rechtfertigung der vorgesehenen Regelung wird daher bezweifelt.

Die Bestimmung ist außerdem wegen des unvorhersehbaren Verwaltungsaufwandes abzulehnen. Unklar ist nämlich, wie beurteilt werden soll, wann ein öffentliches Verkehrsmittel benutzt werden kann - beispielsweise bei einem Dienstnehmer, der sein Privatfahrzeug für betriebliche Fahrten verwenden muß (regelmäßig, fallweise bzw wenn er bei einem beratenden Beruf auch damit rechnen muß, jederzeit unverhersehbar vom Büro zu einem Klienten fahren zu müssen und daher jedenfalls täglich mit dem Fahrzeug zur Arbeitsstätte fahren muß).

Aus legistischer Sicht ist anzumerken, daß das Wort "Voraussetzungen" im ersten Satz unrichtig ist, weil in der Folge nicht nur Voraussetzungen sondern auch Rechtsfolgen behandelt werden.

Zu § 16 Abs 1 Z 8 (AfA)

Die Übergangsbestimmung des § 118 müßte eine Anpassung alter Afa-Sätze an den neuen Afa-Satz ermöglichen. Das Wahlrecht eines nachgewiesenen höheren Afa-Satzes sollte im Gesetz selbst klar zum Ausdruck kommen. Das Wort "können" bringt nicht diese Klarheit. Für die Vermietung gewerblich genutzter Gebäude sollten die gleichen Sätze wie nach den §§ 7 und 8 gelten.

EStG 41

Zu § 16 Abs 1 Z 9 (Reisekosten)

Dazu wird auf die Stellungnahme zu § 4 Abs 5 verwiesen.

Zu § 18 Abs 1 Z 2 (Lebensversicherungsprämie)

In der Neufassung ist bei Versicherungsverträgen auf den Erlebensfall ein Zeitraum von mindestens 20 Jahren vorgesehen. Die vorgesehene Erhöhung der Zeitspanne der Dauer eines Versicherungsvertrages auf den Erlebensfall hat auf das Steueraufkommen keinerlei Auswirkung.

Da der Abschluß von Versicherungsverträgen auf den Erlebensfall auch bei voller Ausnützung des Steuervorteiles als Sonderausgabe aus wirtschaftlichen Gründen kaum mehr eine angemessene "Rentabilität" im Sinne einer Kapitalanlage verheißt, wird angeregt, die Zweckmäßigkeit der Zurückführung auf die bisherige Zeitspanne von fünfzehn Jahren zu prüfen.

Zu § 18 Abs 1 Z 3 lit c (Instandsetzungsaufwendungen zur Sanierung von Wohnraum)

Die neu verwendeten Begriffe "Instandsetzungsaufwendungen zur Sanierung" sind äußerst unbestimmt und sollten definiert werden.

Zum Begriff "Instandsetzung" führen die Erläuterungen auf Seite 19 zu § 28 eine Reihe von Beispielen an. Diese Anführung entspricht nicht dem Erfordernis der gehörigen Bestimmtheit. Auf unsere Stellungnahmen zu § 4 Abs 1 (Instandsetzungskosten) und § 28 Abs 2 (Instandsetzungskosten) wird verwiesen.

Auch das verwendete Wort "Sanierung" ist nicht bestimmt genug. Der dafür verwendete Begriff im Stadterneuerungsgesetz, BGBI 287/74 bietet dafür keine Begriffsumschreibung, es sei denn, man wollte den Begriff "Sanierung" als solchen verstehen zur Herbeiführung einer "normalen Ausstattung" eines Wohnraumes im Sinne der Begriffsbestimmung des § 3 Z 5 des genannten Stadterneuerungsgesetzes.

Die Erläuterungen treffen auf Seite 14 die Aussage, daß ein wesentlicher Bereich der bisherigen Energiesparausgaben vom neuen Tatbestand erfaßt würde. Dies bedarf einer näheren Begründung.

Zu § 18 Abs 1 z 5 (Kirchenbeitrag)

Die Beschränkung der Abzugsfähigkeit eines gezahlten Kirchenbeitrages mit S 800,00 jährlich ist auf die Einzelperson abgestellt wie beispielsweise auch die Sonderausgaben gemäß § 18 Abs 1 z 2 und 3. Während aber für die letztgenannte Gruppe die Möglichkeit der steuerlichen Abzugsfähigkeit in doppelter Höhe für den Fall vorgesehen ist, daß es sich um einen Alleinverdiener handelt (§ 18 Abs 3 z 2 lit a), so ist diese Verdoppelung für Kirchenbeiträge im Gesetzesentwurf nicht vorgesehen. Dies läßt sich sachlich nicht begründen. Eine Anpassung sollte erwogen werden.

Zu § 18 Abs 3 z 1 (Ausgaben für Kinder)

Fehlerhafte Formulierung: "Aufwendungen ... auch für seinen Ehegatten und für seine Kinder."

Die im Entwurf verwendete Formulierung vermittelt den Eindruck, daß bestimmte Ausgaben für Angehörige nur dann absetzbar wären, wenn sie nicht nur für den Ehegatten, sondern darüberhinaus auch für mindestens zwei Kinder geleistet werden. Richtig sollte die Formulierung daher statt "Aufwendungen ... für seinen Ehegatten und für seine Kinder" lauten:

"Aufwendungen ... für seinen Ehegatten oder für ein Kind"

Zu § 18 Abs 3 z 2 lit a (Übergangsregelung für Rückzahlungen bei Energiesparaufwendungen)

Die neugefaßten Bestimmungen stehen unter dem Leitgedanken, daß bisher gewährte Begünstigungen nach dem EStG 1972 bis zum Auslaufen fortbestehen sollen. Dabei fehlt die Einbeziehung der Rückzahlungen für Energiesparaufwendungen nach § 18 Abs 1 z 3 lit e EStG 1972 in den einheitlichen Höchstbetrag an abziehbaren Sonderausgaben nach § 18 Abs 3 z 2 lit a EStG 1988.

Zu § 18 Abs 4 Z 1 (Meldung bei Nachversteuerung)

Vorletzte Zeile: Es fehlt die Angabe, gegenüber welchem Finanzamt eine Mitteilungspflicht besteht.

Zu § 18 Abs 4 Z 2 lit b (Nachversteuerung bei Eigenheim)

Der erste Satz ist hinsichtlich des Gesetzesverweises anders als die ersten Sätze der lit a und c formuliert. Eine Anpassung ist wünschenswert.

Zu § 18 Abs 6 (Verlustabzug)

Die Beibehaltung des Erfordernisses der ordnungsmäßigen Buchführung ist aufgrund der Rechtsentwicklung unzweckmäßig. Auf die Erläuterungen zu § 9 EStG 1988, die hier in gleicher Weise zutreffen, wird hingewiesen. Desgleichen ist die Beschränkung auf die Gewinnermittlung durch Betriebsvermögensvergleich, die sich offenbar weiterhin aus dieser Bindung ergeben soll, unzweckmäßig, weil sie Unternehmen zB mit Anlaufverlusten den erhöhten Verwaltungsaufwand durch Buchführung und Bilanzierung auch dann aufzwingt, wenn es sich um einen Kleinbetrieb handelt. Die Bindung an die Buchführung sollte entfallen. Anzumerken ist, daß es nach Schönherr um eine "ordnungsgemäße" Buchführung zu gehen hätte.

Wirtschaftspolitisch verfehlt ist die Versagung des Verlustabzuges für beschränkt Steuerpflichtige, die sich aus § 102 Abs 1 ergibt. Damit wird nur die Internationalisierung der österreichischen Wirtschaft durch Ansiedlung ausländischer Unternehmen erschwert und es werden Umgehungskonstruktionen notwendig.

Die Verwaltungspraxis gewährt nunmehr den Verlustabzug auch Gesamtrechtsnachfolgern. Die Einzelrechtsnachfolge durch unentgeltliche Übertragung, die ebenfalls Buchwertfortführung bewirkt, wird unzweckmäßigerweise benachteiligt. Es ist verfehlt, in dieser Frage an die zivilrechtlichen Tatbestände der Gesamt- und Einzelrechtsnachfolge bei gleichem wirtschaftlichen Erfolg (zB Erbschaft oder Legat) und gleicher steuerlicher Konsequenz der Buchwertfortführung anzuknüpfen und den Verlustabzug unterschiedlich zu behandeln. Auf unseren Vorschlag zu § 4 Abs 2 GewStG wird

verwiesen und eine ausdrückliche Gewährung des Verlustabzuges bei unentgeltlichem Erwerb und Erwerb durch Gesamtrechtsnachfolge angeregt.

Die Verkürzung des Verlustvortrages von 7 auf 5 Jahre ist systemwidrig (Totalgewinnbesteuerung!) und widerspricht den Überlegungen in der EG, die auf einen unbefristeten Verlustvortrag und einen eingeschränkten Verlustrücktrag gerichtet sind. Sie wird strikt abgelehnt, desgleichen die faktische Rückwirkung in § 122, die allen Prinzipien einer vernünftigen Steuerplanungspolitik widerspricht. Die Begründung in den Erläuterungen (Seite 14) ist verfehlt, weil sie offenbar nur auf Buchverluste abstellt und ignoriert, daß es insbesondere bei Großprojekten auch Anlaufverluste und weiters auch Sanierungsfälle gibt.

In gesetzestechnischer Hinsicht ist anzumerken, daß der Begriff "Verlustvortrag" verfehlt ist, weil es nicht um einen Vortrag sondern um einen Abzug geht. Auch hat der Klammerausdruck keinerlei Funktion. Verweiszwecken dient er jedenfalls nicht. Er sollte deshalb entfallen.

Zu § 19 Abs 3 (nicht aktivierungspflichtige Vorauszahlungen)

Wie die Erläuterungen selbst aufzeigen, steht die Bestimmung "in Konkurrenz zu § 4 Abs 6". Was das heißen soll, ist unklar. Offenbar sind die Regelungen nicht aufeinander abgestimmt. Auf die Stellungnahme zu § 4 Abs 6 wird verwiesen. Im übrigen ist bei Aufrechterhaltung dieses Vorschages eine analoge Regel für Einnahmen zu verlangen.

Die Bezugnahme auf die Aktivierungsfrage ist verfehlt, weil es weder bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnung noch bei Überschußrechnung eine "Aktivierung" gibt.

Zu § 20 Z 2 (Angemessenheitsprüfung)

Die Angemessenheitsprüfung wird entschieden als unsystematisch, fiskalisch unergiebig und die Praxis verwaltungsmäßig über Gebühr belastend abgelehnt.

Der Zusammenhang mit der Lebensführung des Steuerpflichtigen allein schon wird zu zahlreichen Streitfällen Anlaß geben. So dienen zB ansprechend und schön eingerichtete Büroräume vor allem der Arbeitsabwicklung mit den Geschäftspartnern und Mitarbeitern, private Interessen werden dabei in den Hintergrund treten.

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 wieso sollte 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- und Zweifelsfragen, bei deren Beurteilung durch die Finanzverwaltung im Rahmen des ihr eingeräumten Auslegungsspielraums 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 wird es viele geben - 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.

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 Handhabung zur Verweigerung der Anerkennung überspitzter Betriebsausgaben gegeben. Eine Verschärfung, welche die tatsäch-

liche oder auch bloß vermutete Gefahr von überspitzten und willkürlichen Maßnahmen enthält, ist nicht geeignet, das Vertrauen zwischen Wirtschaftstreibenden und Finanzverwaltung zu verbessern und scheint uns auch nicht den Zielvorstellungen der Steuerreform, wie diese von den maßgeblichen Politikern genannt werden, entsprechend.

Für die Körperschaftsteuer paßt die analoge Anwendung, die von § 12 Abs 1 Z 3 KStG 1988 vorgesehen ist, überhaupt nicht. Eine private Sphäre gibt es hier nicht. Die Grundsätze über verdeckte Gewinnausschüttungen reichen hier völlig aus. Auf die Stellungnahme zu § 12 Abs 1 Z 3 KStG 1988 wird verwiesen.

Sollte die Nichtabzugsfähigkeit einzelner bestimmter "Luxusgegenstände" angestrebt werden, so sollte eine Liste mit konkret angeführten Zolltarifnummern erstellt werden. Die Beurteilung im Einzelfall wird abgelehnt.

Zu § 22 Z 1 lit b (Einkünfte aus einer beratenden Tätigkeit)

Die Einschränkung hinsichtlich der "ähnlichen Tätigkeiten" wird begrüßt. Der Gesetzgeber und nicht die Praxis sollten über die Einordnung entscheiden.

Gegen die Aufnahme der "Einkünfte aus einer beratenden Tätigkeit, soweit diese Tätigkeit nicht unter die Gewerbeordnung 1973 fällt" wird Einspruch erhoben. Es ist zu befürchten, daß Pfuscher und Winkelschreiber, die vorgeben, eine steuerrechts- oder wirtschaftsberatende Tätigkeit auszuüben, ab 1989 eine Besteuerung wie Freiberufler verlangen werden. Es muß eher alles unternommen werden, um die sich ausdehnende Tätigkeit von Pfuschern, gegen die auch die Kammer der Wirtschaftstreuhänder einen Abwehrkampf führt, einzudämmen. Wenn dieser Änderung der Formulierung des § 22 EStG die in den Erläuterungen zum Ausdruck gebrachte Absicht zugrunde liegt, daß Betriebsberater in Hinkunft als Freiberufler gewertet werden sollen, wenn ihre Tätigkeit aufgrund entsprechender Vorbildung etc. nicht unter die Gewerbeordnung fällt, so soll diese Berufsgruppe expressis verbis, wie andere auch, in den Gesetzes text aufgenommen werden. Außerdem ist zu fragen, ob es

EStG 47

Betriebsberater gibt, die nicht unter die Gewerbeordnung fallen. Die Gefahr einer ausdehnenden Interpretation im Sinne der oben dargestellten Befürchtung ist dann nicht gegeben.

Zu § 22 Z 2 (Einkünfte bei wesentlicher Beteiligung)

Die in Z 2 des § 22, dritter Satz, aufgenommene Bestimmung, wonach es genügt, daß "in einem Zeitpunkt" des Veranlagungszeitraumes eine Beteiligung von mehr als 25% genüge, um die Eigenschaft von Einkünften aus selbständiger Arbeit zu verlieren, hat schon in der Vergangenheit zu erheblichen Härten geführt. Es sei zB an den Fall gedacht, daß eines von mehreren Kindern und Erben eines verstorbenen Gewerbetreibenden zwei Jahre nach dessen Tode im Wege eines Erbübereinkommens diese Grenze überschreitet; es wären dann die ursprünglichen Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit durch 2 Jahre zurück als Einkünfte aus selbständiger Arbeit zu qualifizieren und die inzwischen abgeföhrten Lohnabgaben rückzuverrechnen, auch wenn der Erblasser erst am 31. Dezember des vorletzten Jahres gestorben ist. Um solche unverständliche Härten und Verwaltungserschwernisse aufgrund der Auslegungspraxis der Finanzverwaltung (vgl Abschn 77 Abs 9 EStR 1984) zu vermeiden, muß im Interesse einer einheitlichen Rechtsordnung gefordert werden, daß die gegenständliche Formulierung in § 22 Z 2 EStG der älteren schon vom RFH ausjudizierten Formulierung des § 7 Z 6 GewStG angepaßt wird und die Worte "in einem Zeitpunkt" gestrichen werden. Wird die Grenze von 25% erstmalig innerhalb eines Jahres überschritten oder unterschritten, so soll die Behandlung der Dienstbezüge als Einkünfte aus selbständiger Arbeit nur für diejenigen Monate vorgenommen werden, in denen die 25%-Grenze überschritten wurde (vgl GewStR Abschn 34 Abs 2).

Zu § 23 a EStG alt (Verluste bei beschränkter Haftung)

Die Weitergeltung dieser Bestimmung (in der Fassung des ersten AÄG 1987) für Verluste, die nicht bis zum Veranlagungsjahr 1989 verrechnet werden konnten, ist in § 112 Z 3 des Entwurfes vorgesehen. Gegen § 23 a in der derzeit geltenden Fassung sind nach unseren Informationen bereits Beschwerden beim Verfassungsgerichtshof eingebracht worden. Es wird gerechnet, daß § 23 a auch in der durch das AÄG 1987 geänderten Fassung wieder aufge-

hoben wird. Aufgrund dessen und der allgemeinen Problematik dieser Bestimmung ist deren zeitlich unbegrenzte Verlängerung für die angeführten Verluste fragwürdig. Vielmehr sollte ein Schlußstrich gezogen und der Abzug der bis Ende 1988 noch nicht konsumerbar gewesenen Verluste zugelassen werden. Die Versteuerung des negativen "Kapitalkontos" im Falle des Ausscheidens des "Mitunternehmers" soll ohnedies durch § 24 Abs 2 EStG 1988 gesichert werden.

Zu § 23 b EStG alt (Sonderbestimmungen für bestimmte Kapitalbeteiligungen)

Im § 112 Z 4 des Entwurfes ist eine Weitergeltung für Gewinnanteile aus Beteiligungen, die vor dem 1. Jänner 1989 erworben worden sind, vorgesehen. In diesem Zusammenhang wird auch die Geltung des § 27 Abs 6 Z 3 durch § 112 Z 6 des Entwurfes verlängert. Diese Verlängerungen sind sinnvoll und dienen der Rechtsicherheit und des Vertrauens, daß eine vom Gesetzgeber gewährte Begünstigung nicht kurzfristig und willkürlich aufgehoben wird. Die aus den §§ 112 Z 6 zweiter Satz und 128 Abs 3 resultierende Kapitalertragsteuerpflicht wird jedoch gerade aus diesen Gründen abgelehnt.

Zu § 24 Abs 2 (Veräußerungsgewinn und Einlagenbewertung)

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, Teilbetriebs oder eines Mitunternehmeranteiles, nicht zur Besteuerung kommen, jedenfalls insoweit nicht, als der Veräußerungsgewinn durch nominelle Wert erhöhung während der Zugehörigkeit eines Gegenstandes zum Privatvermögen eingetreten ist.

Zu § 24 Abs 5 (Anrechnung von Erbschafts- und Schenkungssteuer auf die Steuer vom Veräußerungsgewinn)

Die 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 länger Frist setzen, so wie zB 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.

Zu § 24 Abs 6 (Veräußerungsgewinn und Gebäudeentnahmen)

Die Formulierung des Unterbleibens der Besteuerung von stillen Reserven in Gebäuden bei der Aufgabe des Betriebs hat sich in der Vergangenheit als wenig praktikabel erwiesen oder hat zu unlabilen Nachversteuerungen geführt, weil an deren Anwendung in vielen Fällen wirtschaftlich nicht sinnvolle Voraussetzungen gebunden sind. So stellt es eine Härte dar, wenn ein Steuerpflichtiger, der einen Betrieb aufgegeben hat und weiterhin im selben Gebäude seine Wohnung behält, den nicht mehr genutzten Gebäudeteil nicht veräußern oder einem anderen "zur Erzielung betrieblicher Einkünfte" überlassen darf, ohne auch die in seiner ihm verbliebenen Wohnung enthaltenen "stillen Reserven" versteuern zu müssen. Eine allfällige Versteuerung soll daher immer nur den veräußerten Teil betreffen, nur insoweit kommen dem Steuerpflichtigen zur Bezahlung der darauf entfallenden Einkommensteuer Geldmittel zu. Auch die Einschränkung, daß auf das Gebäude keine stillen Reserven übertragen werden sein dürfen (§ 12), führt dann zu einer Härte, wenn der übertragene Betrag unter der bei einer Veräußerung aufgedeckten stillen Reserve liegt. Eine Besteuerung erscheint nur insoweit im Zusammenhang mit einer Betriebsaufgabe sinnvoll, als tatsächlich eine Veräußerung erfolgt und daraus dem Steuerpflichtigen Geldmittel zufließen. Es muß doch bedacht werden, daß einem alten oder erwerbsunfähigen Steuerpflichtigen und den mit ihm im gemeinsamen Haushalt lebenden Familienangehörigen die Beibehaltung der Wohnung ermöglicht werden muß und nicht durch von mehreren Voraussetzungen abhängende Besteuerungsfolgen die weitere Existenz in Frage gestellt werden darf. Die vorgesehene Fassung des Abs 6 muß daher abgelehnt werden und soll in eine Form gebracht werden, die den vorstehenden Ausführungen Rechnung trägt und die Veräußerung eines Gebäudes- bzw Grundstücksteiles oder dessen Überlassung an einen anderen, insbeson-

dere an ein Familienmitglied, auch zur Ausübung eines Betriebes, nicht zur Sanktion werden läßt. Das gleiche gilt für die unentgeltliche Übertragung des Gebäudes unter Lebenden.

Der im § 123 vorgesehene Ausschluß der Bestimmung bei vorzeitiger Abschreibung wird abgelehnt. Dafür gilt gleiches wie zu § 12 EStG.

Zu den §§ 25, 26 und 47 ff (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Lohnsteuer)

Zu einer eingehenden Begutachtung der lohnsteuerrechtlichen Bestimmung reicht die Begutachtungsfrist nicht aus. Wir beschränkten uns deshalb auf einige Punkte. Im übrigen wird auf die Notwendigkeit der Einführung einer allgemeinen Veranlagung hingewiesen.

1. Arbeitnehmerbeförderung (§ 26 z 5)

Nach der vorgesehenen Neuregelung werden ab 1989 als steuerpflichtiger Vorteil aus einem Dienstverhältnis angesehen u.a. nunmehr auch die Beförderung der Arbeitnehmer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auf Kosten des Arbeitgebers (mit nicht firmeneigenen Kraftfahrzeugen), ferner die Fahrten mit firmeneigenen Kraftfahrzeugen zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (beides bisher gem § 26 z 5 EStG idF gem BGBI 469/1974 nicht steuerbar).

Ersetzt die Beförderung der Arbeitnehmer der genannten Art zur Gänze die Benützung eines öffentlichen Verkehrsmittels, so ergibt sich nun eine Ungleichstellung der Beförderungsleistungen gegenüber den eigenen Arbeitnehmern bei Beförderungsunternehmen (§ 3 z 27 EStG 1972, § 3 z 20 EStG 1988); die letztgenannten Beförderungsleistungen sind und bleiben einkommensteuerfrei, bei anderen Arbeitgebern werden sie nunmehr lohnsteuerpflichtig. Dies macht die Neuregelung verfassungsrechtlich bedenklich.

Ersetzt die Beförderung der Arbeitnehmer auf Arbeitgeberkosten nur einen Teil der Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte des Arbeitnehmers, so ergibt sich eine Kollision mit der Anwendung der vorgesehenen Bestimmung des § 16 Abs 1 Z 6 b und c EStG 1988. Auf diese Kollision wäre Bedacht zu nehmen.

2. Aufwandsentschädigung (§ 26 Z 6 EStG 1972)

Nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören gem § 26 Z 6 EStG 1972 (Fassung gemäß BGBI 545/1980) u.a.:

- "1. die aus öffentlichen Kassen gezahlten Aufwandsentschädigungen, soweit sie 10% des laufenden Arbeitslohnes nicht übersteigen,
- 2. nicht verrechnungspflichtige Aufwandsentschädigungen und Kostenersätze, die der von § 3 Z 6 EStG 1972 erfaßte Personenkreis (zB Abgeordnete, Bürgermeister, Bezirksvorsteher usw) und die Mitglieder und Ersatzmitglieder des Verfassungsgerichtshofes erhalten."

Mit den genannten Aufwandsentschädigungen werden beispielsweise im Bereich des öffentlichen Dienstes teilweise auch solche Aufwendungen abgegolten, welche die Lebensführung des Steuerpflichtigen (im Sinne des § 20 Abs 1 Z 2) berühren, so beispielsweise die Abgeltung eines Bekleidungs-Mehraufwandes für Außendienstbeamte der Körperschaften öffentlichen Rechts. Da im letztgenannten Fall strittig sein kann, ob den Aufwendungen der genannten Art Werbungskostencharakter zukommt, wird angeregt, die ersatzlose Streichung des vollen Wortlautes des bisherigen § 26 Z 6 EStG 1972 nochmals zu überprüfen. Dabei wäre mit in Betracht zu ziehen, ob nicht das bei Zuverkennung eines Werbungskosten-Freibetrages zu berücksichtigende Werbungskosten-Jahrespauschale (§ 16 Abs 3) der Auswirkung des vollen Kostenersatzes einer aus einer öffentlichen Kasse gezahlten Aufwandsentschädigung zuwiderläuft.

3. Besteuerung von Krankengeldern

Infolge des vorgesehenen Wegfalles der bisherigen Steuerbefreiungsbestimmung für Geldbezüge aus einer gesetzlichen Krankenversicherung sind nunmehr alle ausgezahlten Krankengelder steuerpflichtig. Bei den von den Arbeitgebern ausgezahlten Krankengeldern ergibt sich gegenüber der bestehenden Rechts-

lage des EStG 1972 keine Änderung. Anders bei Krankengeldern, die von einem Träger der gesetzlichen Krankenversicherung ausgezahlt werden:

"Krankengelder gem § 25 Abs 1 Z 1 lit c sind von der auszahlenden Stelle dem Arbeitgeber bekanntzugeben und von diesem mit den übrigen Einkünften zu versteuern" (§ 25 Abs 2 letzter Satz).

Solange der Arbeitgeber Arbeitslohn auszahlt, ergibt sich durch diese neue Bestimmung keine technische Schwierigkeit, es sei denn, der weitere Arbeitslohn besteht nur aus Sachbezügen oder aus geldwerten Vorteilen. In der Regel hat im letztgenannten Fall der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber den zur Deckung der Lohnsteuer erforderlichen Betrag, soweit er nicht durch Barlohn gedeckt ist, zu zahlen (§ 78 Abs 4). Dazu sieht die Neufassung der genannten Bestimmung des § 78 Abs 4 vor:

"Dies gilt nicht für Bezüge aus einer gesetzlichen Krankenversorgung".

In diesem Fall ist also die Krankengeldzahlung vom Lohnsteuerabzug ausgenommen.

Unklar ist die lohnsteuermäßige Behandlung ausgezahlter Krankengelder in solchen Lohnzahlungszeiträumen, in welchen der Arbeitgeber überhaupt keinen Arbeitslohn mehr zahlt. So ist beispielsweise der Krankengeldanspruch eines Arbeitnehmers gegenüber dem Träger der gesetzlichen Krankenversicherung nach den Bestimmungen des ASVG für eine Zeitspanne von 26 Wochen gegeben (§ 139 ASVG). Für die Einbehaltung der Lohnsteuer von solchen lohnsteuerpflichtigen Krankenbezügen fehlt es an einer gesetzlichen Handhabe überhaupt.

Der Arbeitgeber hat einen vom Arbeitnehmer beantragten Jahresausgleich selbst dann durchzuführen, wenn der Arbeitnehmer beispielsweise infolge Krankheit für bestimmte Lohnzahlungszeiträume des Kalenderjahres keinen Arbeitslohn erhalten hat (§ 72 Abs 1 zweiter Satz des Entwurfes). Da die vom Träger einer gesetzlichen Krankenversicherung gezahlten Krankengelder

steuerpflichtiger Arbeitslohn und dem Arbeitgeber bekanntzugeben sind, hat in diesem Fall der Arbeitgeber bei der Durchführung des Jahresausgleiches auch die nicht von ihm selbst ausgezahlten, jedoch ihm bekanntgegebenen lohnsteuerpflichtigen Krankengelder in die Berechnung des Jahresausgleiches einzubeziehen. Ergibt sich bei der Durchrechnung ein gegenüber der einbehaltenen Lohnsteuer niedrigerer Betrag, so ist der Lohnsteuermehrbetrag zu erstatten (§ 73 Abs 3). Im umgekehrten Fall ist die Regelung unverständlich:

In diesem Fall "ist der Unterschiedsbetrag durch Steuerbescheid vorzuschreiben" (§ 73 Abs 3 zweiter Satz, zweiter Halbsatz). Ein Arbeitgeber ist aber keine Behörde. Es steht ihm nicht zu, irgendwelche Beträge einem Arbeitnehmer durch einen Bescheid vorzuschreiben. Dies gilt selbst in dem Fall, wenn der Arbeitgeber eine Körperschaft öffentlichen Rechtes ist - die Bundesfinanzverwaltung als Arbeitgeber ausgenommen.

Schließlich wäre klarzustellen, daß Bezüge aus einer gesetzlichen Krankenversicherung nach § 25 Abs 1 Z 1 lit c nicht zur Summe jener Vergütung gehören, von welchen eine Lohnsummensteuer gem § 26 des Gewerbesteuergesetzes zu erheben ist.

Im übrigen ist zu bemerken, daß die Neuregelung zu Verwaltungsschwierigkeiten für die Lohnbüros führt und daher die Lohnnebenkosten erhöht.

4. Behandlung der Hinzurechnungsbeträge gem § 75 im Falle eines Jahresausgleiches und im Falle einer Einkommensteuerveranlagung

Bei Nichtvorlage der Lohnsteuerkarte sind für die Berechnung der Lohnsteuer vor Anwendung des Lohnsteuertarifes bestimmte Beträge hinzuzurechnen (§ 75 Abs 1). Diese Hinzurechnungsvorschrift ist als eine Ordnungsvorschrift anzusehen. Wurde eine Lohnsteuerkarte dem Arbeitgeber nicht vorgelegt bzw bei Vorliegen von mehreren Dienstverhältnissen dem weiteren, oder

allen weiteren Dienstgebern nicht vorgelegt, so sind folgende Vorschriften bei der Durchführung des Jahresausgleiches und bei der Einkommensteuerveranlagung anzuwenden:

1. "Für Lohnzahlungszeiträume, für die aus Verschulden des Arbeitnehmers keine Lohnsteuerkarte vorliegt, ist der Monatslohn um die entsprechenden Hinzurechnungsbeträge gem § 75 zu erhöhen ..."
2. "die beim Steuerabzug vom Arbeitslohn berücksichtigten Hinzurechnungsbeträge gem § 75 erhöhen die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit" (bei der Einkommensteuerveranlagung; § 41 Abs 4 letzter Satz).

Diese Auswirkung ist an einem drastischen Beispiel zu veranschaulichen:

Eine Bedienerin hat sechs feste Arbeitsplätze. Eine Lohnsteuerkarte legt sie nur bei jenem Arbeitgeber vor, bei welchem das bestehende Dienstverhältnis aufgrund der Höhe des Arbeitslohnes auch von den Beiträgen zur gesetzlichen Sozialversicherung erfaßt ist (Regelfall). An alle fünf weiteren Arbeitgeber wird keine Lohnsteuerkarte vorgelegt. Die Summe der Bezüge der bezeichneten Bedienerin aus allen sechs Dienstverhältnissen sei im Monat mit S 15.000,00 angenommen. Das Dienstverhältnis besteht zu allen Arbeitgebern während des ganzen Kalenderjahres.

Grundlage für die Berechnung der Jahresausgleichs-Lohnsteuer, sowie für die veranlagte Einkommensteuer im Falle einer durchzuführenden Einkommensteuer-Veranlagung:

12 laufende Bezüge zu S 15.000,00 (Sozialversicherungsbeiträge wurden in diesem Beispiel vernachlässigt); Jahresbetrag an laufenden Bezügen S 180.000,00. Dazu kommen Hinzurechnungsbeträge von jährlich S 48.048,00 je Arbeitgeber, also für die fünf Arbeitgeber insgesamt S 240.240,00. Der Hinzurechnungsbetrag ist somit allein um rund ein Drittel höher als der tatsächlich bezogene Arbeitslohn; Summe S 420.420,00.

Im Protokoll über die Lohnsteuerbesprechung im Bundesministerium für Finanzen vom 15.11.1967, Zahl 258.608-9b/67, war folgendes vorgesehen: "Der Hinzurechnungsbetrag nach § 77 Abs 2 letzter Satz (entspricht jenem gem § 75 Abs 1 EStG 1988), kann für jeden Lohnzahlungszeitraum nur einmal den Monatslohn erhöhen. Die Hinzurechnung ... entfällt, wenn beim Jahresausgleich von Amts wegen wenigstens für eine Quelle für das ganze Kalenderjahr eine Lohnsteuerkarte rechtzeitig vorlag" (vierter Absatz des genannten Lohnsteuerprotokolles). - Eine gleichartige Regelung ist den derzeit geltenden Lohnsteuererläuterungen nicht zu entnehmen.

Der genannte Hinzurechnungsbetrag erhöht sich bei Geltendmachung einer außergewöhnlichen Belastung im Falle einer Einkommensteuerveranlagung um ein Sechstel (§ 34 Abs 5 iVm § 41 Abs 4). Im Lohnsteuerverfahren ist eine gleichartige Erhöhung nicht vorgesehen.

Die Bekanntgabe von Nebeneinkünften seitens eines Arbeitnehmers (zB Trinkgeldbezüge, Vermittlungsprovisionen, Sparbuchzinsen) zwecks Herbeiführung einer nach dem Gesetzeswortlaut vorgesehenen Einkommensteuerveranlagung führt somit bei Nichtvorlage einer Lohnsteuerkarte zu einer erhöhten Besteuerung, welche sich bei Geltendmachung einer außergewöhnlichen Belastung noch weiter steigert.

Auf weitere Auswirkungen einer Nichtvorlage der Lohnsteuerkarte hinsichtlich Gewährung des Alleinverdiener-Absetzbeitrages an den Ehegatten eines Arbeitnehmers wurde in einem anderen Abschnitt der Stellungnahme zum Entwurf des EStG 1988 bereits verwiesen.

5. Arbeitnehmerbegriff

Text der Erläuterungen zum Gesetzesentwurf, Seite 28, zu § 47:

"Absatz 2 (des § 47) EStG 1972 wurde nicht übernommen, da im Hinblick auf die Definition des Arbeitnehmer- bzw Dienstverhältnis-Begriffes eine negative Definition des Arbeitnehmerbegriffes nicht erforderlich erscheint."

Diese Negativ-Definition des § 47 Abs 2 EStG 1972 lautete:

"Arbeitnehmer ist nicht, wer Lieferungen und sonstige Leistungen innerhalb der von ihm selbständigen ausgeübten gewerblichen oder beruflichen Tätigkeit im Inland gegen Entgelt ausführt, soweit es sich um Entgelte für diese Lieferungen und sonstige Leistungen handelt."

Die letztgenannte Bestimmung ist zurückzuführen auf die sogenannte "Zweite Lohnsteuerdurchführungsverordnung" vom 6.2.1938, RGBl I, Seite 149, RStBl Seite 137. Diese Bestimmung bezweckte die Klarstellung, daß selbständige Erwerbstätige, welche keine Arbeitnehmer beschäftigen, selbst dann weiterhin als selbständig erwerbstätig anzusehen sind, wenn sie eine arbeitnehmerähnliche Tätigkeit verrichten und sich dabei verpflichten, Weisungen des Auftraggebers zu befolgen (zB Anwalts- und wirtschaftstreuhänderische Tätigkeiten für Konzernunternehmungen, Tätigkeit von Ärzten in Krankenhäusern), es sei denn, die Zugehörigkeit der Einkünfte zu solchen aus selbständiger Arbeit ist ausdrücklich in einer anderen gesetzlichen Bestimmung bestimmt bezeichnet, wie beispielsweise die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse in einer Krankenanstalt (gem § 22 z 1 lit b letzter Satz).

Das Fehlen einer vergleichbaren negativen Dienstnehmer-Definition in einer Bestimmung des § 4 Abs 2 ASVG ist die Ursache dafür, daß zur Begriffsbestimmung des § 4 Abs 2 ASVG eine außerordentlich umfangreiche Rechtsprechung vorliegt und daß selbst selbständige Personen im Sozialversicherungsrecht als Dienstnehmer angesehen werden können (insbes. Künstler, aber auch Wirtschaftstreuhänder). Es sollte deshalb die Beibehaltung der negativen Abgrenzung erwogen werden.

6. Berücksichtigung pauschalierter Werbungskosten (§ 17 Abs 4).

In der genannten gesetzlichen Bestimmung ist angeführt, welche Beträge beim Steuerabzug vom Arbeitslohn vor Anwendung des Lohnsteuertarifs abzuziehen sind. Unter den angeführten Fällen ist nicht genannt der Betrag eines für Werbungskosten im Verordnungswege bestimmten Durchschnittssatzes bei jenen Berufs-

gruppen, die eindeutig von einer Verordnung nach § 17 Abs 4 erfaßt werden. Nach der bisherigen gleichartigen Regelung des § 17 Abs 4 EStG 1972 waren solche Durchschnittssätze vom Arbeitgeber beim Steuerabzug vom Arbeitslohn ohne Vorliegen eines Freibetragsbescheides zu berücksichtigen.

Die Wiedereinführung pauschalierter Werbungskosten ist aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung erwünscht, daher vom Gesetzeswortlaut nicht auszuschließen.

7. Berücksichtigung von Kindern bei Zahlung sonstiger Bezüge (§ 67 Abs 4)

Erhält ein Arbeitnehmer sonstige, insbesondere einmalige Bezüge, so unterliegen diese einem begünstigten Steuersatz von 6%. Dieser Steuersatz ermäßigt sich bei Arbeitnehmern auf 2%, 1% und 0%, wenn auf seiner Lohnsteuerkarte die Begünstigung für ein Kind vermerkt ist. Die Bestimmung des § 67 Abs 1 dritter Satz lautet jedoch:

"Als Kinder im Sinne dieser Bestimmung gelten auch solche, für die der Arbeitnehmer gesetzlichen Unterhalt leistet."

Es fällt nicht in die Zuständigkeit des Lohnverrechnungsbüros eines Arbeitgebers festzustellen, ob überhaupt und unter welchen Voraussetzungen andere Kinder als solche welche auf der Lohnsteuerkarte eines Arbeitnehmers als begünstigte Kinder vermerkt sind, ebenfalls als Kind im Sinne der genannten Bestimmung des § 67 Abs 1 anzusehen sind. Diese Feststellung fällt in die Zuständigkeit der Abgabebhörde.

Daher ist im Wortlaut des EStG 1988 die diesbezügliche Voraussetzung festzulegen und es sind die verfahrensrechtlichen Bestimmungen vorzusehen, welche die Handhabung einer solchen Begünstigung seitens der den Arbeitslohn auszahlenden Stellen ermöglicht.

Dementsprechend sind auch die auf einem Lohnkonto anzuführenden Angaben zu ergänzen (§ 76).

8. Rundungsbestimmungen (§§ 66 und 67)

Wenn die auf den (laufenden Wochen- oder Monatslohn entfallenden Lohnsteuerbeträge nicht durch 10 Groschen teilbar sind, sind Restbeträge bis einschließlich 5 Groschen zu vernachlässigen und Restbeträge von mehr als 5 Groschen als volle 10 Groschen zu rechnen (§ 66 Abs 3).

An einer gleichartigen Rundungsbestimmung bei Auszahlung sonstiger Bezüge fehlt es in der Bestimmung des § 67. Aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung wird die Einfügung einer solchen Bestimmung auch in den Wortlaut des § 67 angeregt.

9. Besteuerung von Überstundenzuschlägen (§ 68)

Als Überstunde gilt nach dem Gesetzesentwurf jede über die Normalarbeitszeit hinaus geleistete Arbeitsstunde (§ 68 Abs 4 erster Satz). Als Normalarbeitszeit gilt aber jene Arbeitszeit, die festgesetzt ist beispielsweise aufgrund von Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen (§ 68 Abs 4 lit e und f). In lit g der gleichen gesetzlichen Regelung ist folgendes vorgesehen:

"Wird aufgrund eines innerbetrieblichen Übereinkommens für alle Arbeitnehmer ... die Normalarbeitszeit festgesetzt, so gilt als Überstunde nur jene Arbeitszeit, die 40 Stunden in der Woche übersteigt ..."

Wird nun die kollektivvertragliche Arbeitszeit oder jene aufgrund einer auch für das Einkommensteuerrecht geltenden Betriebsvereinbarung mit 38 Wochenarbeitsstunden festgelegt und wird darüberhinaus ein innerbetriebliches Übereinkommen getroffen, wonach für alle Arbeitnehmer die Normalarbeitszeit beispielsweise mit nur 35 Wochenarbeitsstunden festgesetzt ist, so würde im Beispieldfall als eine einkommensteuerrechtlich begünstigte Überstunde erst eine solche gelten, welche ab der 41. Wochenarbeitsstunde geleistet wird. In diesem Sonderfall wären die Zuschläge für die ersten fünf Überstunden im Monat lohnsteuerpflichtig, erst die Zuschläge für weitere fünf Überstunden lohnsteuerfrei und die Zuschläge für die weiteren Überstunden wieder lohnsteuerpflichtig.

EStG 59

Demnach müßte die Regelung des § 68 Abs 4 lit g wie folgt lauten: "Wird aufgrund eines innerbetrieblichen Übereinkommens ... die Normalarbeitszeit festgesetzt, so gilt als Überstunde, nur jene Arbeitszeit, welche die gemäß lit a bis lit f festgelegte Wochenarbeitszeit übersteigt..."

10. Zuständigkeit zur Durchführung des Jahresausgleiches (§ 72 Abs 2)

§ 72 zählt jene Fälle erschöpfend auf, in welchen das Finanzamt über Antrag des Arbeitnehmers einen Jahresausgleich durchzuführen hat. Es würde eine Verwaltungsvereinfachung darstellen, wenn man anstelle einer erschöpfenden Aufzählung solcher Fälle bestimmen würde, daß stets das Finanzamt einen Jahresausgleich durchzuführen hat, wenn ein Arbeitnehmer dies beantragt.

Dies bewirkt eine Vereinfachung insbesondere in folgenden Fällen:

1. Im Falle der Vereinbarung eines Nettolohnes zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer und
2. in jenen Fällen, in denen über die Bemessung des Sachbezugswertes eines Sachbezuges oder eines Vorteiles aus dem Dienstverhältnis (§ 15 Abs 2) Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer bestehen. In diesem Fall würde es sich erübrigen, daß Arbeitgeber einen Jahresausgleich durchführen und erst anschließend die Arbeitnehmer Erstattungsanträge an das Finanzamt richten (§ 239 BAO).

11. Einkünftegrenze für die Durchführung eines amtswegigen Jahresausgleiches (§ 72 Abs 3)

Liegen mehrere Dienstverhältnisse vor, so hat das Finanzamt unter den im Gesetz bestimmten Voraussetzungen einen amtswegigen Jahresausgleich durchzuführen (§ 72 Abs 3). Der dabei vorzuschreibende Steuerbetrag darf nicht höher sein, "als der S 120.000,00 übersteigende Betrag im Sinne des § 72 Abs 3 (§ 73 Abs 3 vorletzter Satz). Daher kommt dem Grenzbetrag von

S 120.000,00 eine besondere Bedeutung zu. Dieser Grenzbetrag ist gemäß der geltenden und vorgeschlagenen Rechtslage wie folgt vorgesehen:

"... steuerpflichtige Einkünfte ... deren Summe S 120.000,00 übersteigt, bzw

wenn ein Arbeitnehmer vom selben Arbeitgeber mehrere Bezüge ... erhalten hat, deren Summe S 120.000,00 übersteigt"

Dabei sind die Begriffe "Einkünfte" im Sinne des erstgenannten Falles nicht identisch mit dem Begriff der "Bezüge" im zweitgenannten Fall. Unter Einkünften versteht man den Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs 2 und Abs 4 Z 2), während der Begriff "Bezüge" in der Regel den steuerpflichtigen Bruttobezug darstellt. Die Differenz sind beim Arbeitnehmer der Werbungskosten-Pauschbetrag gem § 16 Abs 3 und von den weiteren Werbungskosten insbesondere die Pflichtbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung (§ 16 Abs 1 Z 4). Zur Herbeiführung einer gleichmäßigen Behandlung wird angeregt, den genannten Gesetzeswortlaut wie folgt zu fassen:

"... Wenn ein Arbeitnehmer vom selben Arbeitgeber mehrere Bezüge ... erhalten hat, welche die im ersten Satz genannte Grenze übersteigen."

12. Bagatelfälle nach § 72 Abs 5

"Vom Finanzamt ist ein Jahresausgleich nur durchzuführen, wenn sich hiervon eine Änderung der einbehaltenden Lohnsteuer um mehr als S 30,00 ergibt."

Von Vollstreckungsmaßnahmen sind jedoch Beträge nicht betroffen, welche den im § 242 BAO genannten Grenzbetrag von S 50,00 nicht übersteigen.

Die in der Bestimmung des § 72 Abs 5 angeführte Beitragsgrenze wäre somit zumindest auf die Höhe des Grenzbetrages nach § 242 BAO anzuheben, zweckmässigerweise aber auf S 100,00 (vgl Bagatellgrenze gem § 16 VStG).

13. Dienstreisen (§ 26 Z 4)

Dazu wird auf die Stellungnahme zu § 4 Abs 5 verwiesen.

14. Diensterfindungen (§ 67 Abs 7 alt)

Die Schlechterstellung von Diensterfindungen gegenüber Erfindungen nach § 38 EStG ist unverständlich.

Zu § 27 Abs 2 Z 3 (Abschichtung und Veräußerung bei stillen Beteiligung)

Bei der Abschichtung soll nach neuem Recht offenbar auch ein über die seinerzeitige Einlage hinausgehender Erlös versteuert werden; das ist ein Nachteil gegenüber der Veräußerung der stillen Beteiligung an Dritte. Denn bisher und auch nach dem EStG 1988 sind bei Veräußerungen an Dritte Beträge, die über die seinerzeitigen Anschaffungskosten der Beteiligung hinausgehen, steuerlich nicht zu erfassen. Es wird somit durch § 27 Abs 2 Z 3 ein neuer Abgabebatbestand geschaffen (Überschuß aus der Abschichtung einer stillen Beteiligung), wobei für die Differenzierung zwischen der Abschichtung durch den Inhaber des Handelsgewerbes und der Veräußerung einer Beteiligung an einen Dritten die sachliche Begründung fehlt. Die in Aussicht genommene Regelung scheint daher verfassungsrechtlich bedenklich zu sein.

Die Einordnung der nach § 27 Abs 2 Z 3 steuerpflichtigen Veräußerungs- und Abschichtungserlöse unter die gem § 37 Abs 2 begünstigten Einkünfte wird zur Vermeidung unsachlicher Differenzierungen vorgeschlagen.

Zu § 27 Abs 4 alt (Freibetrag)

Die gänzliche Abschaffung des Freibetrages wird aus verwaltungstechnischen Gründen abgelehnt. Eine Bagatellgrenze ist sachlich und rechtspolitisch gesehen notwendig. Die Streuung erscheint nämlich in Hinblick auf die halbherzige Einführung einer Kapitalertragsteuer auf Zinsen und vor allem im Hinblick auf die Tatsache, daß die Finanzverwaltung in Zukunft so wenig wie bisher die Möglichkeit haben wird, die Richtigkeit der Angaben eines

Steuerpflichtigen über seine Einkünfte aus Kapitalvermögen zu überprüfen oder die Nichtdeklarierung von Einkünften aus Kapitalvermögen zu entdecken, verfehlt.

Einerseits wird die Steuerpflicht von Einkünften aus Zinsen durch die Abschaffung des Freibetrages erweitert, andererseits wird es offensichtlich weiterhin akzeptiert, daß von den Einkünften aus Zinsen privater Steuerpflichtiger nur ein Bruchteil in den Einkommensteuererklärungen aufscheint. Diese Situation ist unbefriedigend und für einen Rechtsstaat gefährlich.

Durch die Abschaffung des Freibetrages werden voraussichtlich tausende zusätzliche Österreicher zu Steuerhinterziehern, wobei diesen Menschen zuzubilligen ist, daß ihnen aufgrund der Diskussion in den Massenmedien das Unrechtsbewußtsein zu einem erheblichen Teil fehlt. Da es aber Politiker und Finanzverwaltung in der Diskussion um die Steuerreform verabsäumt haben, in ausreichendem Maß darauf hinzuweisen, daß Einkünfte aus Zinsen aus laufenden Guthaben bei österreichischen Banken seit eh und je steuerpflichtig sind und keineswegs durch die Kapitalertragsteuer nunmehr einer neuen Steuerbelastung unterzogen werden, ist die Abschaffung des Freibetrages gem § 27 Abs 4 EStG 1972 eine unverständliche Fehlentwicklung.

Zu § 27 Abs 5 und 6 Z 3 alt (KESt von Wertpapieren und Treuhandbeteiligungen)

Die Kapitalertragsteuerpflicht, die durch die §§ 112 Z 5 und 6 und 128 Abs 3 für alte Wertpapiere und Treuhandbeteiligungen vorgesehen wird, ist ein Vertrauensbruch. Eine solche Vorgangsweise ist schärfstens abzulehnen und es wird gefordert, daß entweder diese KESt ebenfalls angerechnet wird, oder in den § 94 eine entsprechende Befreiungsbestimmung aufgenommen wird.

Zu § 27 Abs 5 Wertpapiere

Für die nach § 4 Abs 4 Z 5 EStG 1953 angeschafften Wertpapiere fehlt eine Regelung. § 112 verweist nur auf die §§ 107 und 110 Z 1 und 3 EStG 1972, wo lediglich § 4 Abs 4 Z 5 EStG 1967 angeführt ist. Es wäre zu prüfen, ob dieser Verweis auch das EStG

1953 abdeckt. Von den von § 4 Abs 4 Z 5 EStG 1953 betroffenen Wertpapieren sind nur mehr wenige im Umlauf, so beispielsweise die Energieanleihen 1964, 1964 S, 1965 I und 1965 II, alle mit einem Gesamt-Emissionsvolumen von insgesamt einer Milliarde Schilling bei einer seinerzeitigen 26-jährigen Laufzeit. von den Anleihen laufen zwei im Verlauf des Kalenderjahres 1989 aus, und die letzten beiden im Verlauf des Kalenderjahres 1990.

Von der Steuerfreiheit waren seinerzeit auch die Tilgungserlöse erfaßt, welche gem § 110 Abs 1 Z 1 EStG 1972 auch nach Inkrafttreten des EStG 1972 fortbestand.

Zu § 28 (Wirtschafts- und rechtspolitische Überlegungen)

Schon die derzeitigen und umso mehr die vorgesehenen Gesetzesbestimmungen mit 10- und 15-Jahresfristen behindern die Althaussanierung und den Realitätenmarkt erheblich. So ist z.B:

- die steuerpflichtige Auflösung einer Mietzinsrücklage selbst bei Übergabe an den Erwerber
- der ersatzlose Verlust der Zehntelabsetzung, wodurch der Erwerber höhere Mieteinnahmen, die er an die Bank weiterleiten muß, zu versteuern hat, für den Grundstücksverkehr prohibitiv.

Die vorgeschlagene Neuregelung würde aber überhaupt zum Niedergang des Wohnungsmarktes führen.

Die Teilung zwischen Instandhaltung und Instandsetzung ist geeignet, jede Qualitätsverbesserung und damit jede Althaussanierung zu verhindert, weil zB der Austausch von Fenstern und Türen oder ein Außenverputz mit Erneuerung der Wärmedämmung oder mit entsprechender Trockenlegung der Außenmauern nur auf 15 Jahre (bestenfalls 10 Jahre) abgeschrieben werden kann.

Die vorgesehenen Bestimmungen konterkarieren im stärksten Ausmaß alle Bestrebungen der Bundesregierung im neuesten Energieprogramm, sind geeignet die Althaussanierung zum Erliegen zu bringen.

gen, die Schaffung angemessener Wohnungen und damit Verbesserung unseres Wohnungsstandards zu verhindern, den Althausbesitz und damit große Teile des Volksvermögens zu entwerten.

§ 28 nach dem vorliegenden Entwurf ist dazu geeignet, im für die Volkswohlfahrt und die Volkswirtschaft so wichtigen Wohnbereich statt der von der Steuerreform angestrebten positiven Wirkungen gewichtige Verböserungen herbeizuführen und damit ein positives Image der Steuerreform in weiten Kreisen der Bevölkerung zu zerstören.

Folgende Reaktionen sind zu befürchten:

- Hauseigentümer werden ab sofort alle Erhaltungs- und Sanierungsmaßnahmen, die zu Zehntelabsetzungen führen, stoppen.
- Ab 1.1.1989 werden Hauseigentümer noch maximal die Fassade färbeln, aber alles unterlassen, was ihnen die Verfügungsmöglichkeiten über die Liegenschaft für die nächsten 15 Jahre aus steuerlichen Gründen faktisch nimmt.
- Miethäuser werden keinerlei Kaufinteressenten mehr finden.
- Die Entwertung des Realvermögens wird die Kreditwirtschaft schwer treffen.
- Der Althausbestand wird statt einer Sanierung dem Verfall preisgegeben.

Da der Wohnhausbereich in die Kompetenz der Länder fällt, führt ein derart massiver Eingriff des Bundesgesetzgebers zwangsläufig zu Bedenken aus bundesstaatlicher Sicht.

Aus legistischer und rechtspolitischer Sicht ist anzumerken, daß der Gesetzesvorschlag überhaupt nicht ausgereift ist. Er ist in sich widersprüchlich, führt zu unsachlichen Differenzierungen und wird deshalb zur Gänze abgelehnt. Die Gründe ergeben sich im einzelnen aus der Stellungnahme zu den einzelnen Absätzen.

Zu § 28 Abs 2 (Instandhaltungs- und Instandsetzungskosten)

Gegen die unterschiedliche Behandlung von Instandsetzungs- und Instandhaltungskosten, die zu unzähligen Zweifelsfragen und Rechtsmitteln führen wird, werden die gleichen Einwendungen erhoben wie in unserer Stellungnahme zu § 4 Abs 1 (Instandsetzungskosten) und zu § 18 Abs 1 Z 3 lit c. Die Neuregelung wird abgelehnt.

Zu § 28 Abs 2 (Verteilungsmöglichkeit von Aufwendungen für Instandhaltungsarbeiten auf 10 Jahre)

Der ursprüngliche Sinn dieser Vorschrift war die Einführung eines partiellen Verlustvortrages: Wenn durch hohe Instandhaltungsarbeitskosten in einem Jahr ein Verlust aus VV entstanden ist, der nicht gegen ausreichende andere Einkünfte ausgeglichen werden konnte, wären die nicht ausgeglichenen Verluste aus VV überhaupt nicht steuerlich wirksam geworden; die Sicherung der steuerlichen Wirksamkeit wurde durch die Möglichkeit der Zehntel-Absetzung bewirkt. Ausgehend von diesem Grundgedanken ist die Behandlung restlicher Zehntel-Absetzungen nach der Übertragung des Grundstückes auf eine andere Person wirtschaftlich falsch: Bei Veräußerung des Grundstückes und bei unentgeltlicher Übertragung unter Lebenden müßten die restlichen Zehntel-Absetzungen vom ursprünglichen Grundstückseigentümer weiterhin geltend gemacht werden können.

Auch die Bindung der Geltendmachung durch den Rechtsnachfolger bei Erwerb von Todes wegen daran, daß die AfA durch den Rechtsnachfolger vom Einheitswert berechnet wird, ist nicht sachgerecht. Diese Beschränkung setzt nämlich voraus, daß in den fiktiven Anschaffungskosten, die der Erwerber wahlweise als AfA-Bemessungsgrundlage verwenden kann, die unter Umständen vor Jahren durchgeführten Instandhaltungsarbeiten als wertbildender Faktor enthalten sind.

Zu § 28 Abs 2 und 7 (Zwingende Verteilung von Instandsetzungsarbeiten auf 10 Jahre und Berechnung von besonderen Einkünften aus VV)

Auf den grundsätzlichen Einwand der Trennung in Instandhaltungs- und Instandsetzungsaufwand wird nochmals hingewiesen.

1. Entgeltliche Übertragung des Grundstückes auf eine andere Person

Wenn man davon ausgeht, daß der wirtschaftliche Nutzen des Instandsetzungsaufwandes 10 Jahre lang anhält, dann ist die Konsequenz, daß die restlichen Zehntel-Beträge nicht mehr abgesetzt werden können, an sich logisch, da davon ausgegangen werden kann, daß der restliche "Nutzen" des Instandsetzungsaufwandes dem Veräußerer vom Erwerber im Rahmen des Gesamtkaufpreises vergütet wurde.

Falsch ist dagegen die Ermittlung besonderer Einkünfte aus VV, da auf diese Weise dem Veräußerer ein Betrag steuerlich doppelt angerechnet wird: Einmal dadurch, daß die restlichen Zehntel-Beträge verloren gehen, zum zweiten, da bei ihm die tatsächlich abgesetzten Teilbeträge (abzüglich einer fiktiven AfA) als besondere Einkünfte erfaßt werden.

Man muß davon ausgehen, daß der Nutzen der Instandsetzungsarbeiten nicht der gesamten Restnutzungsdauer des Gebäudes zugute kommt, sondern nur einer zeitlich viel kürzer anzusetzenden Periode, wie sich eindeutig aus den Beispielen der Erläuterungen für Instandsetzungsaufwand ergibt. Dies würde bei wirtschaftlicher Betrachtung dazu führen, daß insgesamt nur ein Teil der Instandsetzungskosten als Werbungskosten verrechnet wird.

Wieso eine fünfzehnjährige Frist für die Berechnung der besonderen Einkünfte gelten sollte, ist unerfindlich. Außerdem ist nicht einzusehen, warum in diesen Fällen die Spekulationsfrist ausgedehnt wird. Diese Verlängerung wird abgelehnt.

2. Unentgeltliche Übertragung unter Lebenden

Es ist nicht einsichtig, warum in diesem Fall die restlichen Zehntel-Beträge verloren gehen sollten; dies könnte nur für den Fall gelten, daß der Rechtsnachfolger die AfA von fiktiven Anschaffungskosten geltend macht, in denen die noch nicht getilgten Instandsetzungsaufwendungen als wertbildende Komponente enthalten sind.

Hier müßte vorgesehen werden, daß bei Weiterführung der AfA-Bemessungsgrundlage des Übergebers beim Erwerber die restlichen Zehntel-Absetzungen vom Übergeber geltend gemacht werden können.

Der Ansatz von besonderen Einkünften aus VV ist auch in diesem Fall völlig ungerechtfertigt und wird schärfstens abgelehnt.

3. Erwerb von Todes wegen

Hier müßte vorgesehen werden, daß der Rechtsnachfolger die Zehntel-Absetzung weiter geltend machen kann, wenn von ihm die AfA-Bemessungsgrundlage des Rechtsvorgängers weitergeführt wird.

Der Ansatz besonderer Einkünfte aus VV ist in diesem Fall nicht vorgesehen.

In diesem Zusammenhang sei auch auf die völlig ungleichmäßige Behandlung von Instandsetzungsarbeiten und auf die Ermittlung besonderer Einkünfte aus VV hingewiesen, die dann entsteht, wenn Instandsetzungsaufwendungen mit den steuerfreien Beträgen nach Abs 5 verrechnet werden können. Dazu verweisen wir auf unsere Stellungnahme zu § 28 Abs 5.

4. Fehlen von Übergangsregelungen für Absetzungen nach Sondergesetzen

In § 124 fehlen bisherige Zehntelabsetzungen nach Sondergesetzen.

Zu § 28 Abs 3 und 7 (Verteilung von Herstellungsaufwand auf 15 Jahre und Ermittlung besonderer Einkünfte aus VV)

1. Entgeltliche Übertragung

Der Verlust der restlichen Fünfzehntel-Absetzung ist logisch begründet, da davon auszugehen ist, daß der Investitionsbetrag im Kaufpreis berücksichtigt ist, ebenfalls die Verrechnung als sonstige Einkünfte gemäß § 28 Abs 7, da im Kaufpreis der Investitionsaufwand abzüglich AfA enthalten ist.

2. Unentgeltliche Übertragung unter Lebenden

Die Nicht-Verrechenbarkeit der restlichen Fünfzehntel erscheint dadurch gerechtfertigt, daß der Erwerber die fiktiven Anschaffungskosten als AfA-Bemessungsgrundlage ansetzen kann, in der die begünstigten Abschreibungen als Wertkomponenten enthalten sind.

Der Ansatz besonderer Einkünfte aus VV in diesem Fall bedeutet, daß die bisherige Begünstigung des § 28 Abs 3 rückwirkend rückgängig gemacht wird; davon sollte unbedingt abgesehen werden.

3. Übertragung von Todes wegen

Hier sollte vorgesehen werden, daß die restlichen Absetzungen auf den Rechtsnachfolger übergehen, wenn er die AfA-Bemessungsgrundlage des Rechtsvorgängers weiterführt.

Zu § 28 Abs 5 (Mietzinsrücklage)

Der bloße Verweis auf § 11 ist problematisch, weil die Rücklage nach § 11 entsprechend den Bilanzierungsgrundsätzen zu bilden ist, die hier gemäß § 19 EStG irrelevant sind.

Unverständlich ist überdies die Regelung, daß man zuläßt, daß bei der Vermietung eines Grundstückes (Gebäudes), das den mietrechtlichen Vorschriften unterliegt, wobei eine Rücklage gebildet wurde (Abs 5), bei Instandsetzungsarbeiten nach Abs 2 diese plötzlich zu Lasten der Mietzinsrücklage in Sinne des § 11 auf einmal abgesetzt werden können.

Es bedarf daher - bei Objekten, die Abs 5 bzw § 11 unterliegen - nur einer zeitlichen Verschiebung von beabsichtigten Instandsetzungsarbeiten um ein oder zwei Jahre (also solange die Rücklage entsprechend hoch gewesen ist und die Kosten der Arbeiten abgedeckt sind), um eine Abschreibung auf einmal - im Gegensatz zur Grundregel der Verteilung auf 10 Jahre - vornehmen zu können.

Damit spitzt sich die Sache überdies darauf zu, daß Objekte, die bei der Vermietung nicht den mietrechtlichen Vorschriften (gemeint wohl - hinsichtlich der Verwendung der Hauptmietzinse) unterliegen, für die steuerliche Konsequenz der Instandsetzungsarbeiten diskriminiert werden, obwohl zB hinsichtlich der Mietzinsbildung keine wirtschaftlich scharfe Abgrenzung der Objekte mehr vorliegt. (Für Objekte, die nicht der Zinsbeschränkung des MRG unterliegen, besteht wohl wirtschaftlich in dieser Frage kein Unterschied gegenüber jenen Objekten, die aus der Mietkontrolle herausfallen).

Zu § 29 Z 1 (Wiederkehrende Bezüge)

Die neue Formulierung, wonach die Steuerpflicht "erst dann" eingreift, ist weniger klar als der bisherige Text ("nur insoweit"), sodaß dieser beibehalten werden sollte.

Zu § 29 Z 3 (Freigrenze)

Die Freigrenze von S 3.000,00 sollte auf zumindest S 5.000,00 valorisiert werden, um Bagatelfälle auszuscheiden.

Zu § 30 (Spekulationsgeschäfte)

Bedenklich erscheint die Verlängerung der Spekulationsfrist auf 10 Jahre, da die schon jetzt bestehende unterschiedliche Besteuerung von Grund und Boden nach § 4 Abs 1 und im Privatvermögen dadurch verstärkt wird. Der damit verbundene administrative Aufwand lässt den Gesetzesvorschlag ebenfalls als unzweckmäßig erscheinen. Sollte er aufrecht bleiben, dann wäre für Spekulationsgeschäfte die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes analog zu § 31 vorzusehen und zur Vermeidung von Härten eine Ersatzbeschaffung nach Muster des § 12 einzuführen. Ansonsten käme es zu einer unerwünschten Immobilisierung des Grundbesitzes.

Das Abstellen auf den Anschaffungszeitpunkt des Rechtsvorgängers in § 30 Abs 1 erscheint aus Gründen des Steuergeheimnisses und des enormen administrativen Aufwands bei der Feststellung dieses Zeitpunkts nicht sinnvoll. Insbesondere die Verlängerung der Spekulationsfrist auf 10 bzw 15 Jahre würde auf diesem Gebiet unüberwindliche Probleme mit sich bringen.

Dringend geboten ist, zumindest bei unentgeltlichen Erwerben unter Lebenden die Besitzzeit des Rechtsvorgängers in § 30 Abs 1 Z 1 einzubeziehen. Nach dem Wort "unentgeltlich" im letzten Satz der Z 1 sollte "unter Lebenden" eingefügt werden. Eine Anrechnungsregel analog § 31 Abs 4 zur Vermeidung von Doppelbelastungen mit Schenkungs- und Einkommensteuer sollte geschaffen werden. Es sollte klargestellt werden, daß der Erwerb von Todes wegen ein Spekulationsgeschäft ausschließt.

Geboten ist die Valorisierung der Freigrenze in § 30 Abs 4.

§ 30 Abs 5 kann entfallen.

Die Übergangsbestimmung des § 125 ist entbehrlich, die faktische Rückwirkung, die sich schon aus § 129 Abs 1 Z 1 ergibt, abzulehnen. Es sollten nur solche Vorgänge von der 10-Jahres-Frist erfaßt werden, bei denen die Anschaffung nach dem 31.12.1988 erfolgt. Nach dem Gesetzesvorschlag wären dagegen sogar solche Vorgänge steuerpflichtig, die nach Ablauf der bisherigen Spekulationsfrist von den nunmehrigen längeren Spekulationsfristen erfaßt werden.

Zu § 31 (Veräußerung bestimmter Beteiligungen)

Die Übergangsbestimmung des § 125 ist auch hier entbehrlich, die faktische Rückwirkung bedauerlich.

Die Verlustausgleichsbeschränkung des § 31 Abs 5 sollte mit Rücksicht auf die Ausweitung des Tatbestandes überdacht werden.

Zu § 32 Z 2 (Einkünfte aus einer ehemaligen betrieblichen Tätigkeit)

Der Klammerausdruck sollte zur sprachlichen Verbesserung etwa durch "wie insbesondere aus dem Ausfall von Forderungen" ersetzt werden.

Zu § 33 Abs 1-3 (Steuersätze und Steuerabsetzbeträge)

Die Senkung des Tarifes und die Reduktion der Einkommensstufen ist zu begrüßen. Insbesondere ist die Senkung des höchsten Progressionssatzes auf 50 % ein wichtiger Beitrag zur Leistungssteigerung, weil ein 50 %-iger Steuersatz als ein "Psychological Breaking Point" anzusehen ist. Wenn der Steuerpflichtige weiß, daß ihm mehr als die Hälfte des Einkommens weggesteuert wird, treten die bekannten negativen Folgen der hohen Steuersätze verstärkt auf, mit dem Ergebnis, daß das Steueraufkommen letztlich nicht steigt sondern sinkt.

Zu § 33 Abs 4 (Steuerabsetzbeträge)

Im ersten Satz ist der Fallfehler (zuzüglich eines) richtigzustellen.

In den letzten drei Sätzen der Bestimmung des § 33 Abs 4 wird dreimal der Begriff "eheähnliche Gemeinschaft" verwendet. Dieser Begriff ist im Gesetz selbst nicht umschrieben. Es bedarf daher dessen gesetzlicher Umschreibung. Dieser Begriff wurde im § 26 EStG 1953 i.d.F. der Novelle 1953 BGBl. 284/60 wie folgt definiert: (Eine eheähnliche Gemeinschaft liegt vor), "wenn zwei (nicht miteinander verheiratete) unbeschränkt steuerpflichtige Personen dauernd in einer Haushaltsgemeinschaft leben, die in wirtschaftlicher Hinsicht gleich einer Ehe eingerichtet ist."

Zur textlichen Klarstellung sollte es in § 33 Abs 4 vorletzter Satz besser "Versorgungsbezüge" statt "Versorgungsleistungen" lauten. Außerdem sollte der Einkommensstatus des verwitweten Steuerpflichtigen dem des ledigen oder geschiedenen Steuerpflichtigen gleichgestellt werden.

Zu § 33 Abs 8 (Kinderzuschlag)

"Wirkt sich der Kinderzuschlag in einem Jahr nicht oder nicht zur Gänze aus und wurde für den Alleinverdiener (Alleinerhalter) eine Lohnsteuerkarte für dieses Jahr ausgestellt, so erfolgt im Wege des Jahresausgleiches ... eine Gutschrift des Differenzbetrages."

Eine gleichartige Begünstigung kommt auch Personen zu, welche zwar Anspruch auf einen Arbeitnehmerabsetzbetrag haben und die darüber hinaus keine Lohnsteuerkarte haben und für die eine ESt-Veranlagung unterbleibt. Von der vorgesehenen Regelung nicht erfaßt sind jedoch sämtliche zur Einkommensteuer zu veranlagenden Personen, welche keine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen.

In der vorliegenden Fassung dürfte die vorgesehene Bestimmung verfassungsrechtlich bedenklich sein.

Zu § 33 Abs 9 (Kassenwerte)

Es ist vorgesehen, daß jener Kurs für die deutsche Mark mit Verordnung des Bundesministers für Finanzen festgesetzt wird, welcher der Kaufkraftparität des österreichischen Schillings entspricht. - Es erscheint zweckmäßig, auch den für die Erhebung der österreichischen Einkommensteuer maßgebenden Durchschnitt der jeweiligen Kassenwerte im Verordnungswege zu verlautbaren.

Zu den §§ 34-36 ("Tariffreibeträge")

Die Einordnung dieser Freibeträge in den Abschnitt über den Tarif ist systemwidrig. Auf die Stellungnahme zu § 2 Abs 2 wird verwiesen.

Zu § 34 (außergewöhnlichen Belastung)

§ 34 Abs 1 bestimmt: "Jeder unbeschränkt Steuerpflichtige kann beantragen, daß bei Ermittlung des Einkommens ... bestimmte außergewöhnliche Belastungen abgezogen werden".

Diese Ausdrucksweise ("bestimmte Belastungen") erweckt den Anschein, daß aufgrund der geltenden einschränkenden Auslegung von Begünstigungsvorschriften nur jene außergewöhnlichen Aufwendungen das steuerpflichtige Einkommen mindern, welche dem Grunde

nach und/oder der Höhe nach als außergewöhnliche Belastungen im Gesetz vorgesehen sind. Das sind aber ausschließlich bestimmte Katastrophenschäden und Mehraufwendungen aufgrund von Behinderungen (§ 34 Abs 6) oder im Gesetz bestimmte Freibeträge hiefür (§ 35), ferner einige wenige bestimmte Unterhaltsleistungen (§ 34 Abs 7) und bestimmte Aufwendungen für eine auswärtige Berufsausbildung eines Kindes (§ 34 Abs 8).

Nach dieser Formulierung wären beispielsweise als außergewöhnliche Belastung nicht berücksichtigungsfähig: Kosten für die Erhaltung oder Wiedererlangung der eigenen Gesundheit, Kosten für die Abwehr zu Unrecht eingeleiteter strafrechtlicher Verfolgungen usw.

Es würde der herrschenden Rechtsanwendung nach § 34 EStG 1972 entsprechen, wenn man aus dem vorgesehenen Wortlaut des ersten Satzes des § 34 Abs 1 das Wort "bestimmte" weglassen würde.

Dem § 34 Abs 7 sollte folgender Satz angeschlossen werden:

"Aufwendungen für den notwendigen Unterhalt an bedürftige Angehörige, für welche dem Steuerpflichtigen kein Anspruch auf Familienbeihilfe zusteht, gelten ebenfalls als außergewöhnliche Belastung."

Zu § 34 Abs 8 (Außergewöhnliche Belastung bei auswärtiger Berufsausbildung eines Kindes)

Sowohl die Begriffe "Einzugsbereich des Wohnortes", als auch die "entsprechende Ausbildungsmöglichkeit" sind zu unbestimmt gefaßt.

Zu § 35 (Körperbehinderung, Zuständigkeit für die Bescheinigung des Ausmaßes der Körperbehinderung)

Bei Berufskrankheiten oder Berufsunfällen von Arbeitnehmern ist die zuständige Stelle für die Bescheinigung des Ausmaßes der Minderung der Erwerbsfähigkeit irrtümlicherweise doppelt angeführt und zwar als "die Sozialversicherungsträger" und darüberhinaus "der Träger der gesetzlichen Sozialversicherung".

Zu § 35 Abs 4 (Versehrtenzuschlag zur Unfallversorgungsrente)

Die Begünstigung sieht eine Freibetragserhöhung im Falle einer "Unfallversorgungsrente mit einem Versehrtenzuschlag" vor. Die sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen sehen aber Zuschläge zu einer Rente aus der gesetzlichen Unfallversicherung vor (§ 205 a ASVG, § 104 B-KUVG). Formulierungsvorschlag:

"... eine Zusatzrente zu einer Rente aus der gesetzlichen Unfallversicherung"

Zu § 36 (Sanierungsgewinn)

Die Verlustverrechnung für Sanierungsgewinne wird als wirtschaftspolitisch verfehlt abgelehnt und die Einordnung der Sanierungsgewinne in die steuerfreien Einkünfte angeregt. Auf die Stellungnahme zu § 2 Abs 2 EStG und die §§ 7 ff und 26 KStG wird verwiesen.

Zu § 37 Abs 1 (Ermittlung des Durchschnittssteuersatzes)

Der Änderung wird zugestimmt.

Zu § 37 Abs 2 (Außerordentliche Einkünfte)

Die siebenjährige Sperrfrist ist problematisch, insbesondere wenn die vorzeitige Abschreibung entfällt. Denn es geht nicht nur um die angesammelten stillen Reserven, die der Inflation und der Progressionswirkung entzogen werden sollen, sondern auch um den Zusammenfall mit laufenden Einkünften und der deshalb notwendigen Progressionsmilderung. Die Sperrfrist wird schädliche Auswirkungen insbesondere auf notleidende Unternehmen haben, die mangels Kapital zur Bezahlung der Steuern auf Veräußerungs- und Aufgabegewinne leicht insolvent werden können. Die begünstigte Besteuerung dient nicht zuletzt dazu, den "Weg zum besseren Wirt" zu erleichtern. Es sollte deshalb die Sperrfrist fallen oder zumindest auf 4 Jahre (vgl Investitionsfreibetrag) reduziert werden. Für Entschädigungseinkünfte sollte auf eine Sperrfrist überhaupt verzichtet werden, weil hier keinerlei Einflußnahme des Steuerpflichtigen möglich ist. Gleiches gilt für den Wechsel der Gewinnermittlungsart, weil sie Gewerbetreibende, die zur Vereinfachung als § 4 Abs 3 Gewinnermittler beginnen, beim Wechsel zur

Gewinnermittlung nach den §§ 4 Abs 1 oder 5 nach erfolgreicher Aufbauarbeit mit zusätzlichen Steuerbelastungen zu rechnen hätten.

Der Entfall der Einkünfte aus der Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit zB Pensionsabfindung bei Einkünften aus selbständiger Arbeit wird abgelehnt. Gerade in solchen Fällen ist der Grundgedanke des § 37 voll anwendbar.

Die Ausdehnung der Begünstigung auf Sterbegelder nach Freiberuflern und auf Einkünfte im Sinne des § 27 Abs 2 Z 3 wird vorgeschlagen. Auf die Stellungnahme zu § 27 Abs 2 Z 3 wird verwiesen.

Im Falle der Erstreckung der Spekulationsfrist für Gebäude auf 10 Jahre sollten auch diese Spekulationsgewinne ermäßigt besteuert werden.

Besonders systemwidrig ist eine Sperrfrist bei der Veräußerung von Beteiligungen (§ 31 EStG), da für Dividenden in jedem Fall das Halbsatzverfahren gilt und zwar ohne Berücksichtigung des Gedankens von zusammengeballt anfallenden Einkünften.

In gesetzestechnischer Hinsicht ist der Verweis des § 37 Abs 2 Z 3 bloß auf die Entschädigung im Sinne des § 32 Z 1 zu kritisieren. Aus ihm könnte man nämlich im Umkehrschluß ableiten, daß Veräußerungsgewinne aus einer ehemaligen Tätigkeit im Sinne des § 32 Z 2 Zeile 1 nicht begünstigt wären, was aber sicherlich nicht gemeint ist.

Zu § 37 Abs 4 (Offene Ausschüttungen)

Das Erfordernis der offenen Ausschüttung wird abgelehnt. Die "Bestrafung" verdeckter Gewinnausschüttungen ist unsachlich, systemwidrig und verwaltungstechnisch verfehlt. Auf die Stellungnahme zu § 10 Abs 1 Z 1, 2, 4 und Abs 2 KStG wird verwiesen.

Die Beschränkung des ermäßigten Steuersatzes auf die Ausschüttungen inländischer Kapitalgesellschaften ist verfehlt. Sie führt im internationalen Verhältnis zu Doppelbesteuerungen und zur

Benachteiligung der österreichischen Wirtschaft. Auslandsbeteiligungen sollten nicht diskriminiert werden, weil sie für die Internationalisierung der österreichischen Wirtschaft dringend geboten sind. Die Diskriminierung steht im Widerspruch zur Förderungsbestimmung des § 6 Z 7 für Auslandsbeteiligungen. Außerdem kann die Regelung durch Zwischenschaltung einer inländischen Kapitalgesellschaft als Holding unter den Voraussetzungen des § 10 KStG leicht umgangen werden, was zu sinnlosen zusätzlichen Komplikationen bei Auslandsbeteiligungen führt. Der ermäßigte Steuersatz muß daher auch für Auslandsbeteiligungen gewährt werden.

Die Beschränkung des ermäßigten Steuersatzes auf Partizipationskapital ist unsachlich. Ausschüttung auf aktienähnliche Genußrechte müssen genauso begünstigt werden.

§ 37 Abs 4 Z 3 ist terminologisch an das KapitalberichtigungsG anzupassen. Wir verweisen auf unsere Stellungnahme zu § 10 Abs 1 Z 3 KStG. Die Steuerpflicht von Kapitalberichtigungsmaßnahmen erscheint uns unzweckmäßig. Das steuerliche KapitalberichtigungsG sollte unbefristet in das EStG eingebaut werden.

Zu § 38 (Vererbbarkeit von Patentrechten)

Der Übergang bei unentgeltlicher Übertragung sollte in Anlehnung an die Verwaltungspraxis gesetzlich vorgesehen werden.

Zu § 38 Abs 4 neu (Nachweis des patentrechtlichen Schutzes für die Inanspruchnahme des ermäßigten Steuersatzes)

Der ermäßigte Steuersatz bei Verwertung von Patentrechten steht nur dann zu, wenn der aufrechte Patentschutz nachgewiesen wird. Dieser Nachweis ist für jeden Veranlagungszeitraum der Einkommensteuererklärung anzuschließen.

Es wird angeregt, dieser verfahrensrechtlichen Bestimmung eine Ergänzung hinzuzufügen, wie diese in den Bestimmungen der §§ 9 Abs 3, 14 Abs 6 und 28 Abs 5 vorgesehen ist, etwa lautend:

"Wird dieser Nachweis nicht vorgelegt, gilt § 9 Abs 3 letzter Satz sinngemäß".

Zu § 38 Abs 4 alt (Urheberrechte)

Auf die steuerliche Begünstigung der Verwertung von Urheberrechten, wie sie bisher in § 38 Abs 4 EStG vorgesehen ist, kann nicht verzichtet werden. Die Streichung dieser Begünstigung würde zu einer Verarmung des geistigen und kulturellen Lebens führen. Es sollte vielmehr diese Bestimmung dahingehend erweitert werden, daß die Einkünfte aus der Verwertung von Urheberrechten im Ausland ebenfalls dem ermäßigten Steuersatz unterliegen. Damit würde man erfolgreichen Schöpfern von Werken auf dem Gebiet der Literatur, Musik, bildenden Künsten und der Filmkunst die Niederlassung in Österreich ermöglichen, was langfristig eine Erhöhung des Steueraufkommens erwarten läßt.

Festzustellen ist auch, daß in vielen Fällen die Schaffung eines erfolgreichen Romans, Theaterstückes oder einer Oper nur nach jahrelangen Studien und Vorbereitungen möglich ist und die Tarifbegünstigung zur Progressionsminderung deshalb zu Recht gewährt wird.

Es wird vorgeschlagen,

1. die Überschrift zu § 38 zu ändern auf
"Verwertung von Patent- und Urheberrechten" und
2. dem § 38 folgenden Absatz 5 anzufügen:

"(5) § 37 Abs 1 ist auch auf Einkünfte aus der Verwertung von selbstgeschaffenen literarischen oder künstlerischen Urheberrechten anzuwenden, soferne die Einkünfte als Nebeneinkünfte erzielt werden oder aus der Verwertung der Urheberrechte im Ausland stammen. Solche Nebeneinkünfte liegen vor, wenn die Einkünfte im Sinne des ersten Satzes neben anderen Einkünften im Sinne des § 2 Abs 3 Z 1 bis 4 erzielt werden, welche die Nebeneinkünfte übersteigen."

Zu § 41 Abs 1 (Bagatell-Veranlagungsfälle)

Der Veranlagungsfreibetrag bei Beziehern von lohnsteuerpflichtigen Einkünften ist mit S 10.000,00 gleich hoch geblieben (§ 41 Abs 3 EStG).

Neu: "Der Freibetrag vermindert sich um jenen Betrag, um den die anderen Einkünfte S 10.000,00 übersteigen."

Unter die üblichen steuerpflichtigen Nebeneinkünfte fallen nunmehr Zinsen aus Bausparverträgen und Bausparguthaben, welchen infolge Wegfalls der bisherigen Befreiungsbestimmung des § 27 Abs 4 EStG 1972 ab 1989 eine erhebliche Bedeutung bei der Einkommensteuerveranlagung zukommen wird. Kommen zu solchen Zinsen beispielsweise auch noch nunmehr nicht steuerbefreite Prämien nach dem Prämiensparförderungsgesetz hinzu (§ 3 Z 32 EStG 1972), sowie sonstige Gelegenheitseinkünfte, ferner minimale Mieteinkünfte etwa aus Mieteigentums-Zwerganteilen an Mietwohngrundstücken, so ist der Veranlagungsfreibetrag von S 10.000,00 weit überschritten. Bei Nebeneinkünften von beispielsweise S 10.100,00 im Kalenderjahr ergibt sich damit ein im Wege der Einkommensteuerveranlagung zu erfassendes "Nebeneinkommen" von S 200,00 mit einer Einkommensteuer-Vorschreibung von beispielsweise S 44,00 im Jahr. Die tarifliche Einschleifregelung des § 33 Abs 7 EStG 1988 kommt hier nicht zum Zuge.

Diese Folgerungen, welche sich aus dem Gesetzesstext ergeben, stehen zu jenen im Widerspruch, welche in den Erläuterungen zu dieser Bestimmung angeführt sind.

Die vorgeschlagenen Maßnahmen würden eine beträchtliche Verwaltungsvereinfachung darstellen.

Zu § 41 Abs 2 (Antragsveranlagung)

Anstelle kasuistischer Voraussetzungen - zB nur vorübergehend Beschäftigte nicht zur Einkommensteuerveranlagung berechtigen - könnte als Vorstufe für die bei der zweiten Etappe der Steuerreform allgemeine Veranlagung zur etappenweisen Verringerung des für alle Beteiligten umständliche Lohnsteuerfreibetragsverfahrens ein generelles Recht auf Antragsveranlagung innerhalb der vorgesehenen Fristen eingeräumt werden.

Zu § 41 Abs 3 (Veranlagungsfreibetrag)

Die Neufassung der Freibeträge (in Zusammenhalt mit § 27) bedeutet, daß zB ein Dienstnehmer bis zu S 10.000,00 Zinsen einkommensteuerfrei beziehen kann, während bei einem Selbständigen jeder Schilling eines Sparbuchertrages voll einkommensteuerpflichtig ist.

Gegen eine solche sachlich nicht zu rechtfertigende Differenzierung sind verfassungsrechtliche Bedenken vorzubringen.

Zu § 41 Abs 4 EStG

Der letzte Satz dieser Bestimmung lautet (gegenüber EStG 1972 unverändert):

"Die beim Steuerabzug vom Arbeitslohn berücksichtigten Hinzurechnungsbeträge gemäß § 75 erhöhen die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit."

Gemeint ist der Hinzurechnungsbetrag bei Nichtvorlage der Lohnsteuerkarte. Dieser Hinzurechnungsbetrag beläuft sich nunmehr auf monatlich S 4.004,00 also jährlich auf S 48.048,00. Der Hinzurechnungsbetrag, als Ordnungsvorschrift gedacht, verwandelt sich bei der Einkommensteuerveranlagung zu einem fiktiven Einkommen und bildet nun "Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit". Der Jahresbetrag des genannten Hinzurechnungsbetrages ist höher als die zulässige Einkünftegrenze an Erwerbseinkünften des anderen Ehegatten bei Aufrechterhaltung des Anspruches des Alleinverdiener-Absetzbetrages für einen Steuerpflichtigen nach § 33 Abs 4 EStG. Monatliche Bezüge von beispielsweise S 1.000,00 des anderen Ehegatten bewirken somit durch die genannte Vorschrift des § 41 Abs 4 EStG den Verlust des Alleinverdiener-Absetzbetrages für den alleinverdienenden Ehegatten.

Die genannte Bestimmung erscheint auch systemfremd und ist zudem auch verfassungsrechtlich bedenklich. Angeregt wird die ersatzlose Streichung.

Zu den §§ 93 ff (KESt von Zinsen)

Die Ausdehung der KESt auf bestimmte Zinsenerträge für unbeschränkt steuerpflichtige ist im Hinblick auf die ansonsten nicht unbedingt gegebene Sicherstellung der steuerlichen Erfassung dieser Einkünfte zu begrüßen. Die vorgesehene KESt von Zinsen wird unter den gegebenen politischen Festlegungen als Kompromiß gebilligt.

Zu § 93 Abs 4 (Wertsicherungsbeträge)

Es sollte klargestellt werden, daß Wertsicherungsbeträge von Darlehen grundsätzlich nicht darunter fallen.

Zu § 93 Abs 6 (Unterbleiben des Steuerabzuges)

Nicht einsichtig ist jedoch die in § 93 Abs 6 vorgesehene Einschränkung für Kapitalerträge gemäß Abs 2 Z 3 und 4 sowie Abs 3, wenn die Kapitalerträge beim Empfänger zu den Einnahmen eines (hier inländischen) Betriebes gehören. Die Anrechnung der KESt beim unbeschränkt steuerpflichtigen Gläubiger wäre verwaltungstechnisch für diesen keine Belastung, während bei den Abfuhrverpflichteten ein erheblicher administrativer Aufwand erforderlich ist und allenfalls auch Haftungsprobleme eintreten können.

Zu § 98 z 5 (Ausdehnung der inländischen Einkünfte auf kest-pflichtige Zinserträge)

Aus der Neufassung des § 98 z 5 ergibt sich, daß gegenüber der bisherigen Rechtslage die Kapitalerträge in § 93 Abs 2 Z 3 und 4 soweit sie nicht Einnahmen eines inländischen Betriebes sind, in die beschränkte Steuerpflicht einbezogen werden sollen.

Im Sinne einer Förderung Österreichs als internationaler Finanzplatz wäre es unbedingt geboten, solche Kapitalerträge überhaupt nicht in die beschränkte Steuerpflicht einzubeziehen und auch keinen KESt-Abzug vorzusehen. Dies wäre technisch ohne weiters möglich, zumal auch die "Betriebseigenschaft" nicht etwa durch eine Finanzamtsbestätigung des Wohnsitzstaates nachgewiesen werden muß, sondern dafür weniger beweiskräftige "Nachweise" genügen.

In gleicher Weise könnte man sich auch bei den fraglichen Kapitalerträgen, die im Privatvermögen erzielt werden, mit einem entsprechend vereinfachten Nachweis der Ausländereigenschaft begnügen und für diesen Fall eine Ausnahme von der beschränkten Steuerpflicht und der KEST-Pflicht vorsehen, zumal eine Umgehung der KEST-Pflicht ohnedies durch eine Erklärung der "Betriebs-eigenschaft" ohne weiteres möglich ist.

Ebenso sollte sinngemäß hinsichtlich der KEST auch bei jenen Kapitalerträgen verfahren werden, die nach dem Entwurf zwar KEST-pflichtig sind, jedoch nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegen (Anleihezinsen, Pfandbriefzinsen sowie Kapitalerträge iS § 93 Abs 3).

Zu § 99 Abs 1 Z 2 (Steuerabzug von Gewinnanteilen)

Der Steuerabzug von (nicht ausgeschütteten) Gewinnanteilen für Mitunternehmeranteile beschränkt Steuerpflichtiger wird als systemwidrig abgelehnt. Die gesamten Vorschriften der §§ 99 ff passen für einen "Steuerabzug" von nicht zugeflossenen Beträgen nicht. Es ist unsachlich und gleichheitswidrig, eine Steuerabfuhr vom Haftungspflichtigen zu verlangen, wenn er zu keiner Auszahlung verhalten ist. Es ist zu bedenken, daß die Mitunternehmergemeinschaft ja nicht einfach zu Lasten des Gesellschafters ohne entsprechende gesellschaftsrechtliche Grundlage Entnahmen tätigen kann. Die Einführung einer Kapitalertragsteuerpflicht berechtigt sicherlich nicht dazu. Außerdem sagt die Gewinngutschrift nichts über die Finanzierungsmöglichkeit von Steuerleistungen aus der Beteiligung des beschränkt Steuerpflichtigen. Die Übergangsbestimmung des § 128 Abs 1 paßt ebenfalls nicht, weil sie auf eine "Fälligkeit" abstellt.

Zu § 106 (Kinder)

Am Ende der lit a ist anstelle des Beistrichs ein Punkt zu setzen.

Zu den Übergangsbestimmungen (§§ 111 ff)

Dazu wurde bei den betreffenden Bestimmungen Stellung genommen.

III.

Körperschaftsteuergesetz 1988

Die vorgeschlagene Reform der Körperschaftsteuer auf Basis des "Kommissionsmodells" wird grundsätzlich begrüßt. Sie wird, was ihre wesentlichen Grundprinzipien (Einheitstarif von 30 %, Umwandlung des nationalen Schachtelprivilegs zur Befreiung für Beteiligungserträge) anbelangt in Verbindung mit der Fortführung des einkommensteuerlichen Halbsatzverfahrens als ein zweckmäßiger Kompromiß zwischen verschiedenen Zielsetzungen angesehen. Auf Punkt I/1 der Stellungnahme wird verwiesen.

Die kurze Begutachtungsfrist wird kritisiert. Sie bewirkt eine Verletzung des Begutachtungsrechtes, die aus rechtspolitischer Sicht umso mehr zu bedauern ist, als es sich bei der Neukodifizierung des Körperschaftsteuerrechtes um eine gesamtwirtschaftlich äußerst wichtige Materie handelt. Auf Punkt I/12 der Stellungnahme wird verwiesen.

Die unbefristete Verlängerung des StruktVG und des steuerlichen KapitalberichtigungsG bis zur engültigen Neuordnung dieser Materien wird angeregt.

Zu den §§ 1-4 (Arten der Steuerpflicht)

In den §§ 1 ff wird abweichend vom Entwurf des EStG 1988 sogleich die unbeschränkte und die beschränkte Steuerpflicht geregelt, ohne daß zusammenfassend normiert wird, daß der Körperschaftsteuer Körperschaften unterliegen. Eine Angleichung der Gesetzesystematik an den Entwurf des EStG 1988 wird angeregt, wobei in den Erläuterungen klarzustellen wäre, daß der Begriff der Körperschaften als Sammelbegriff zu qualifizieren ist und für die unbeschränkte Steuerpflicht und für die beschränkte Steuerpflicht eine eigene Ausprägung erfährt. Analog zu § 1 EStG 1988 sollte einheitlich nur von "steuerpflichtig" und nicht abwechselnd von "körperschaftsteuerpflichtig" und "steuerpflichtig" gesprochen werden (§ 1 Abs 1, 2, 3 und 4 sowie § 3 Abs 1).

Zu § 1 Abs 1 (Unbeschränkte Steuerpflicht)

Die Anpassung des ersten Satzes an die übrigen Steuergesetze wird so wie zu § 1 Abs 1 EStG 1988 angeregt. Auf die Ausführungen zu § 1 Abs 1 EStG 1988 wird verwiesen.

Zu § 1 Abs 2 (Voraussetzungen der unbeschränkten Steuerpflicht)

Eine Angleichung im Satzaufbau an § 1 Abs 2 EStG 1988 wird vorgeschlagen.

Zu § 1 Abs 3 (Beginn der Steuerpflicht)

Der Hinweis auf die Feststellung der "anderen Rechtsgrundlage" erscheint nicht recht klar, was gerade für ausländische Rechtsträger von Bedeutung sein könnte. Eine Präzisierung etwa mit der folgenden Formulierung wird angeregt:

"..... in dem die Rechtsgrundlage wie Satzung, Gesellschaftsvertrag oder Stiftungsbrief festgestellt sind ..."

Das zweite Erfordernis des "nach außen in Erscheinung treten" ist nicht sehr präzise. Denn durch Feststellung der Satzung alleine, Gründungsprüfung, Erwirkung der Unbedenklichkeitsbescheinigung vom Finanzamt für Gebühren und Verkehrsteuern, Anmeldung zur Eintragung in das Handelsregister tritt die Gesellschaft bereits "nach außen" in Erscheinung. Dies allein dürfte aber die persönliche Steuerpflicht nach den Intentionen des Entwurfes noch nicht begründen, was aus der zweifachen Voraussetzung (Rechtsgrundlage "und" nach außen in Erscheinung treten) zu schließen ist. Vielmehr hat es auf die wirtschaftliche Betätigung anzukommen (vgl Putzschögl-Mayr-Bauer-Quantschnigg § 1 Anm 196). Die unseres Erachtens notwendige Klarstellung könnte durch Abstellen auf eine erstmalige wirtschaftliche Betätigung erfolgen. In den Erläuterungen sollte erwähnt werden, daß es um die wirtschaftliche Betätigung der Vorgesellschaft geht.

Zu § 2 Abs 1 (wirtschaftliche Selbständigkeit)

Die Voraussetzung der wirtschaftlichen Selbständigkeit ist ohne Begründung entfallen. Sie sollte weiterhin aufrecht bleiben, um Abgrenzungsprobleme zu vermeiden.

Zu § 2 Abs 2 Z 2 (entgeltliche Überlassung)

Auch die Veräußerung stellt eine entgeltliche Überlassung dar. Diese fällt aber nach der Zielsetzung nicht unter die Bestimmung. Es ist nur die Nutzungsüberlassung gemeint, die offenbar den Verpachtungsfall und andere entgeltliche Überlassungsfälle für Betriebszwecke umfassen soll, wie dies dem bisherigen Recht entsprach. Eine Klarstellung durch Ersatz des Wortes "Überlassung" durch "Nutzungsüberlassung" wird angeregt.

Zu § 2 Abs 3 (Zusammenschluß von Versorgungsbetrieben)

Im Gegensatz zum bisherigen Recht wird mit dem Wort "nur" auf eine ausschließliche Versorgungstätigkeit abgestellt. Dies ist unzweckmäßig, weil geringfügige Nebentätigkeiten schon aus Abgrenzungsgründen unschädlich sein sollten. Die Streichung des zweimal verwendeten Wortes "nur" wird angeregt.

Zu § 2 Abs 5 (Hoheitsbetrieb)

Der Klammerausdruck "Hoheitsbetrieb" wird nicht, wie zB die Klammerausdrücke in den §§ 1 Abs 2, 2 Abs 1, 3 Abs 1 Z 1 und 5 Z 4 zu Verweiszwecken sondern möglicherweise zur Erläuterung verwendet. Eine Auflösung des Klammerausdrucks etwa wie folgt wird angeregt:

"Hoheitsbetriebe sind keine Betriebe gewerblicher Art. Ein Hoheitsbetrieb liegt vor, wenn"

Zu § 3 Abs 1 (Beschränkte Steuerpflicht)

Anstelle des Wortes "körperschaftsteuerpflichtig" sollte zur Vereinheitlichung in Parallelle zum EStG 1988 das Wort "steuerpflichtig" treten.

Zu § 3 Abs 2 (Umfang der beschränkten Steuerpflicht)

Die ausdrückliche Regelung des Umfangs der beschränkten Steuerpflicht durch Verweis auf § 22 wird begrüßt.

Zu § 5 Z 1 (Befreiung der ÖBB etc)

Die Technik der Zeilenbildung mit Gedankenstrichen erweist sich hier als besonders unglücklich und sollte entfallen. Auf die bisherige Textierung, die in jeder Beziehung klar war, sollte zurückgegriffen werden.

Zu § 5 Z 3 lit b-c (Befreiung von Banken)

Die Klammerausdrücke werden teilweise zur Bezeichnung einer Alternative (Anteilseigner) und teilweise erläuternd (Vorstands- oder Geschäftsführergehälter oder Aufsichtsratsvergütungen) verwendet. Eine Auflösung der Klammerausdrücke würde zur Klarheit des Gesetzestextes beitragen.

Zu § 5 Z 5 (Befreiung von Personengemeinschaften)

Der Hinweis auf die "Fassung von 1929" des B-VG kann in Hinblick auf § 28 entfallen.

Zu § 5 Z 9 (Befreiung von Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften)

In Hinblick auf moderne betriebswirtschaftliche Erfordernisse und die Notwendigkeit rationellen Zusammenarbeitens von land- und forstwirtschaftlichen Betrieben sollte ähnlich wie in der BRD (§ 5 Abs 1 Z 14 dKStG) diese Bestimmung ausgedehnt werden wie folgt:

1. 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
2. Auf die Beratung für die Produktion oder Verwertung land- und forstwirtschaftlicher Erzeugnisse der Betriebe der Mitglieder.

Zu § 6 (Pensions- und Unterstützungs kassen)

Die Neubelebung der betrieblichen Pensionskassen ist zu begrüßen. Sie muß jedoch um überbetriebliche Pensionskassen, zB für Konsumverbände etc., erweitert werden. Wir schließen uns diesem in der politischen Diskussion bereits erstatteten Vorschlag an. Da ein

diesbezüglicher Gesetzesentwurf noch aussteht, muß sich die Stellungnahme auf einen Kommentar zum Gesetzesvorschlag beschränken.

Regelungen für Pensionskassen ohne Rechtsanspruch fehlen. Auf diese Einrichtung sollte nicht verzichtet werden. Desgleichen nicht auf leistungsorientierte Kassen mit Rechtsanspruch.

Zu § 6 Abs 1 Z 1 und 2 (Konzernbetriebskassen)

Die Beschränkung auf Versicherungsunternehmen im Sinne des VAG ist gegenüber der Zielsetzung, den Aufbau neuer Pensionskassen abgabenrechtlich zu unterstützen, eine Einschränkung. Es sollte daher das Institut der Konzernpensionskassen beibehalten und das VAG (§ 62 Abs 2) geändert werden.

Zu § 6 Abs 1 Z 2 (Versorgungsvoraussetzungen)

Das Wort "und" in der zweiten Zeile ist durch "oder" zu ersetzen.

Zu § 6 Abs 1 Z 4 (Aussetzung von Beitragsleistungen)

Die Bestimmungen über die fortdauernden Verpflichtungen des Arbeitgebers und das Pensionsrecht nach 5 Jahren ununterbrochener Tätigkeit sind eng und werden wenige Arbeitgeber in wirtschaftlich schwierigen Zeiten dazu veranlassen, sich freiwillig diesen neuen Bestimmungen zu unterwerfen. Die an sich begrüßenswerte steuerliche Maßnahme zur Begünstigung der Alterssicherung außerhalb des Unternehmens müßte administrativ und inhaltlich erleichtert werden.

Eine Unterbrechung von Beitragsleistungen darf nur aus zwingenden wirtschaftlichen Gründen mit Zustimmung des Betriebsrats des Trägerunternehmens erfolgen. Wieso hier auf den Betriebsrat abgestellt wird, während § 6 Abs 1 Z 6 die Mitwirkung an der Verwaltung den leistungsberechtigten Arbeitnehmern und nicht dem Betriebsrat überträgt, ist unklar und bedürfte zumindest einer Begründung. Das Wort "Unterbrechung" ist unklar, weil auch eine Herabsetzung möglich ist, was klarzustellen wäre. Der letzte Satz sollte sprachlich verbessert werden, weil es zwar eine Verschiebung von Beitragsleistungen aber keine Verschiebung von

Prozentsätzen in diesem Zusammenhang geben kann. Anstelle von Zustimmungsrechten sollte daran gedacht werden, die Widerrufsgründe in Anlehnung an Abschnitt 61 B I Abs 5 EStR 1984 zu formulieren. Folgende Fragen wären noch zu klären:

1. Was ist rechtens, wenn kein Betriebsrat besteht, zB weil die dafür notwendige Zahl von Arbeitnehmern nicht erreicht wird?
2. Sind die Beitragsleistungen der Arbeitnehmer gemäß Z 4 eingeschränkt, wenn die Beitragspflicht des Arbeitgebers ausgesetzt ist? Dies wäre zweckmäßig!

Zu § 6 Abs 1 Z 5 (Pensionsleistungen)

Die Begrenzung auf den letzten Aktivbezug des Zugehörigen im ersten Satz ist wirtschaftlich nicht gerechtfertigt und trägt den Gegebenheiten des täglichen Lebens kaum Rechnung. Es ist zu bedenken, daß der letzte Bezug in Hinblick auf alters- oder krankheitsbedingte Umstände, auf Teilzeitbeschäftigungen etc in den letzten Arbeitsjahren vermindert sein kann.

Das Verbot einer Abfindung der Arbeitgeberbeiträge ist in der vorgesehenen umfassenden Form unzweckmäßig. Sie beschränkt die Mobilität der Arbeitnehmer. Bei Veränderung des Arbeitsplatzes sollte die "Mitnahme" von Pensionsansprüchen in Form der Abfindung und Einzahlung in eine andere betriebliche oder überbetriebliche Pensionskasse möglich sein.

Zu § 6 Abs 1 Z 6 (Mitwirkung an der Verwaltung)

Die Mitwirkung jedes einzelnen leistungsberechtigten Arbeitnehmers an der Verwaltung kann nur durch eine Mitgliederversammlung und Wahl von Organen erreicht werden. Daß diese ausreicht, sollte zumindest in den Erläuterungen zum Ausdruck gebracht werden. Während in Abs 2 Z 6 eine "beratende Mitwirkung" an der Verwaltung ausreicht, ist es richtig, bei eigenen Beitragsleistungen eine echte "Mitwirkung" zu verlangen.

Zu § 6 Abs 2 Z 5 (Leistungsgrenzen bei Unterstützungskassen)

Die Beibehaltung der Leistungsgrenzen macht die Unterstützungskassen zum laufenden Ärgernis und zu einem st ndigen Zankapfel zwischen Belegschaft und Unternehmensleitung. Die Leistungsgrenzen gehören vervielfacht. Ein Sterbegeld von S 2.000,00 als gesamte Leistung reicht nicht einmal für eine angemessene Kranzspende aus. Die Valorisierung wird gefordert.

Zu § 6 Abs 3 (Beginn der Steuerbefreiung)

§ 18 enthält nunmehr eine generelle Regelung, sodaß § 6 Abs 3 zu entfallen hat. Eine Sonderregelung ist nicht erforderlich. Die Vermögensaufstellung zum Stichtag kann bei Pensions- und Unterstützungskassen keine Schwierigkeiten bereiten.

Zu den §§ 7 ff und 26 (Einkommensbegriff)

Analog wie zum EStG sollte überlegt werden, die Regelung des § 26 betreffend Sanierungsgewinn und Freibetrag für begünstigte Zwecke vorzuziehen. Diese Regelung paßt nicht in den Abschnitt IV über den Tarif. Auf die Stellungnahme zu § 26 wird hingewiesen, desgleichen auf die Stellungnahme zu den §§ 2 Abs 2 und 36 EStG.

Die jüngste Rechtsentwicklung zur Liebhaberei möchte überdacht und berücksichtigt werden. Sie führt zu recht merkwürdigen und willkürlichen Ergebnissen.

Zu 7 Abs 4 und 5 (Wirtschaftsjahr)

In Übereinstimmung mit dem Handelsrecht sollte generell auf das "Geschäftsjahr" anstelle des Wirtschaftsjahres abgestellt werden. Da auch bei einem mit dem Kalenderjahr übereinstimmenden Geschäftsjahr ein Geschäftsjahr vorliegt, wäre der zweite Satz so zu ändern, daß das Geschäftsjahr grundsätzlich mit dem Kalenderjahr übereinzustimmen hat. Auf die Stellungnahme zu § 2 Abs 5 bis 7 EStG wird verwiesen.

Zu § 8 Abs 1 (Einlagen)

Im ersten Satz führt das Wort "lediglich" zu Unklarheiten, weil in gemischten Einlagen- und Leistungsfällen zweifellos eine Aufteilung auf den gesellschaftlich verursachten und den leistungsbe-

dingten Teil vorzunehmen ist. Das Wort "lediglich" sollte daher gestrichen werden. Desgleichen ist der zweite Satz irreführend, weil er sich ohnedies durch einen Umkehrschluß dem ersten Satz entnehmen läßt und überdies die Ausnahme für "Beiträge an Versicherungsunternehmen" eher verwirrend als klärend wirkt. Die "Beiträge an Versicherungsunternehmen" können aber wohl nur dann steuerpflichtig sein, wenn sie Leistungsentgelte sind, was aber schon aus dem ersten Satzteil klar hervorgeht, sodaß die Anfügung der "Beiträge an Versicherungsunternehmen" aussagelos ist. Überhaupt gibt der Ausdruck "Beiträge" im zweiten Satz zu Zweifel Anlaß, weil die Einlagen und Zuschüsse nicht angeführt sind. Der zweite Satz sollte deshalb entfallen.

Sollte die Erweiterung des Einlagen- und Entnahmetatbestandes auf "Wertzuführungen" und "Wertabgaben" im § 4 Abs 1 aufrecht bleiben, so könnte dies zu einer erheblichen Ausweitung zumindest bei jenen Körperschaften führen, die über eine außerbetriebliche Sphäre verfügen. Dazu und zur Frage der Nutzungseinlagen ist eine Klarstellung anzuregen.

Zu § 8 Abs 2 (Einkommensverwendung)

Die Unterscheidung der Einkommensverteilung in offene und verdeckte Gewinnausschüttung verleitet in der Praxis zu fehlerhaften Schlüssen, weil in diesen Begriffen gerne selbständige Steuertatbestände gesehen werden. Richtigerweise handelt es sich aber nur um Fälle der Einkommensverwendung. Deshalb sollte der Hinweis auf "offene und verdeckte" Ausschüttungen entfallen. Die Bestimmung sollte lauten:

"Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen im Wege von Ausschüttungen verteilt oder in anderer Weise verwendet wird."

Zu § 8 Abs 2 und § 29 Abs 3 z 1 (Dividendengarantie)

Der Klammerausdruck hat keinerlei Verweischarakter, weil im Gesetz ansonsten nicht auf den Begriff der Dividendengarantie Bezug genommen wird. Er ist auch falsch, weil auch Leistungen unter § 8 Abs 2 fallen, die unabhängig von einer Garantie gewährt werden.

Das rückwirkende Inkrafttreten dieser Regelung ist aus grundsätzlichen Überlegungen abzulehnen. Auf die Stellungnahme zu § 29 Abs 3 Z 1 wird verwiesen.

Zu § 8 Abs 4 Z 2 (Mantelkauf)

Die vorgenommene Formulierung zur Besteuerung der Vorgänge im Zusammenhang mit sogenannten Mantelkäufen mag zwar vom Grundsatz her ordnungspolitischen Erwägungen folgen, ist aber in ihrer Formulierung völlig verfehlt. Man will den Mantelkauf verhindern und überzieht gleichzeitig die Bestimmung weit. Jegliche Sanierungstätigkeit scheint nämlich bei diesem Wortlaut gefährdet, weil der Maßstab für die Feststellung der Identität fehlt und nur Änderungsgründe organisatorischer und wirtschaftlicher Art angeführt werden. Bei jeder Unternehmenssanierung kommt es zu wesentlichen Änderungen der organisatorischen und wirtschaftlichen Verfassung. Sehr oft wird auch die Gesellschafterstruktur maßgeblich geändert. Die in der Öffentlichkeit bekannt gewordenen großen Sanierungsfälle der letzten Zeit in Österreich hatten alle wesentliche Änderungen in organisatorischer, wirtschaftlicher und gesellschaftlicher Hinsicht zur Folge. Gerade hier ist es jedoch erforderlich, daß die zu sanierende Gesellschaft in den ersten Jahren aus Liquiditätsgründen in Hinblick auf Steuerleistungen entlastet wird. Überdies kann eine Änderung der Gesellschaftsstruktur auch durch Schenkung oder Erbgang erreicht werden, was aber wohl nicht gemeint sein soll. Es wäre daher auf den entgeltlichen Erwerb von Gesellschaftsanteilen abzustellen, wie dies auch § 29 Abs 3 Z 2 zu entnehmen ist und im hier richtig zu Verweiszwecken gewählten Klammerausdruck zum Ausdruck kommt. Die Bestimmung müßte daher gänzlich umformuliert werden und sollte lediglich auf die seitens der Finanzverwaltung mißbilligten Mantelkäufe abstehen. Auf den Entwurf eines § 8 Abs 4 dKStG gemäß Referententwurf des deutschen SteuerreformG 1990 wird hingewiesen. In der gegenwärtigen Fassung ist die Regelung aus der Sicht des Legalitätsprinzips verfassungsrechtlich bedenklich.

KStG 10

Zumindest in den Erläuterungen sollte klargestellt werden, daß die Übergangsregelung des § 122 EStG auch im Körperschaftsteuerrecht gilt. Eine faktische Rückwirkung auf Altverluste ist auch im Körperschaftsteuerrecht abzulehnen. Dazu verweisen wir auf unsere Stellungnahme zu § 18 Abs 6 EStG 1988.

Zu § 8 Abs 4 Z 3 (Vermögensteuer als Sonderausgabe)

Wenngleich es zu begrüßen ist, daß die Vermögensteuer und das Erbschaftsteueräquivalent in Hinkunft Ausgabencharakter besitzen, so wäre doch zu bedenken, daß die kumulierte Steuerbelastung inklusive Gewerbesteuer und Vermögensteuer sich weiterhin auf etwa 50 % des Ergebnisses belaufen wird, sodaß Österreich auch in Zukunft im internationalen Vergleich lediglich im Mittelfeld liegen wird.

Die Abzugsfähigkeit der Vermögensteuer und des Erbschaftsteueräquivalents bewirkt zwar den Wegfall der Schattenwirkung, es bleibt allerdings die zweifache Vermögensbesteuerung gegenüber Einzelfirmen und Personengesellschaften. In diesem Zusammenhang wird auf die besonders diskriminierende Vermögensbesteuerung durch den gemeinen Wert verwiesen.

Die Konzeption als Sonderausgabe führt dazu, daß im Verlustfall die Abzugsfähigkeit im Effekt verloren geht. Dies führt je nach zeitlichem Anfall von Verlusten bei der Gesellschaft zu Belastungsergebnissen, die verfassungsrechtlich bedenklich sind. Das gleiche gilt beim Verlustausgleich im Organschaftsfall. Es wird daher die Abzugsfähigkeit als Betriebsausgabe vorgeschlagen. Die gewerbesteuerliche Nichtabzugsfähigkeit, die offenbar aus Gründen der Gleichstellung von Personenunternehmen und Körperschaften erwünscht ist, könnte durch eine Hinzurechnungsregelung im GewStG erreicht werden. Verfassungsrechtliche Probleme sehen wir bei einem Betriebsausgabenabzug, beschränkt auf Körperschaften, nicht, weil zwischen Körperschaften und natürlichen Personen erhebliche Unterschiede bestehen, sodaß dem Vermögen eine unterschiedliche Bedeutung zukommt. Insbesondere steht das Vermögen bei Körper-

schaften dem Konsum nicht direkt zur Verfügung. Die Konsumkraft alleine rechtfertigt aber aus finanzwissenschaftlicher Sicht die Vermögensbesteuerung.

Aus diesem Grunde ist auch die Beschränkung der Abzugsfähigkeit bei Sparkassen etc auf den durch Partizipationskapital repräsentierten Vermögensteil abzulehnen. Sie ist auch aufgrund der Konkurrenzverhältnisse dieser Institute nicht gerechtfertigt. Daß es bei diesen Instituten - abgesehen vom Partizipationskapital - zu keiner Belastung von Anteilseignern durch Vermögensteuern kommt, ist für die Behandlung der Vermögensteuern bei diesen Instituten irrelevant. Auch bei Kapitalgesellschaften kommt es vielfach bei den Anteilseignern zu keiner Vermögensteuerbelastung (Beteiligungsbefreiung, Freibeträge, geringes Vermögen, Hinterziehung), was aber vom Gesetz auch nicht berücksichtigt wird. Des weiteren ist nicht einzusehen, wieso nur das Partizipationskapital und nicht auch anderes Genußrechtskapital (§ 8 Abs 3 Z 1) begünstigt sein sollte.

Zu § 9 (Organschaft)

Es ist zwar zu begrüßen, daß nunmehr Bestimmungen, die nur aufgrund von Verwaltungsübung gehandhabt wurden, kodifiziert werden; dies ändert aber nichts daran, daß die Organschaftsregelung im Körperschaftsteuerrecht völlig sachwidrig ist. Voraussetzung der Organschaftswirkung ist eine wirtschaftliche Einheit (finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Eingliederung) und der Abschluß eines Ergebnisausschlußvertrages. Daraus wird aber nicht die Konsequenz der Einheit bei der Einkommensermittlung (Einheitstheorie) oder der Übernahme des Ergebnisses als Betriebsausgabe und -einnahme (Betriebseinnahmentheorie) gezogen sondern es wird die mit den beiden Voraussetzungen überhaupt nicht zusammenhängende Größe des steuerlich ermittelten Gewinnes bzw Verlustes des Organs dem Organträger zugerechnet (Zurechnungstheorie). Deshalb sind auch zahlreiche Konsequenzen der Organschaft recht unverständlich, weil Äpfel mit Birnen vermengt werden. Darüberhinaus zeigt die Praxis, daß die Voraussetzung vor allem der wirtschaftlichen Eingliederung zu völlig unsachlichen und willkürlichen Praktiken Anlaß gibt.

Der einzige einsichtige Grund, warum es diese dermaßen unzweckmäßige Regelung in Österreich überhaupt gibt, ist die Rechtsentwicklung, die im Deutschen Reich ihren Anfang nahm, wo die Rechtsprechung mangels ausdrücklicher gesetzlicher Regelung bei dringend notwendigem Verlustausgleich zu den Rechtsinstituten der Organschaft im Umsatz- und Gewerbesteuerrecht Zuflucht nahm. Im Ausland - mit Ausnahme der BRD - ist eine ähnlich unsachliche Organschaftsregelung unbekannt. Vielmehr gibt es in den meisten Ländern die Möglichkeit zur Wahl einer Gruppenbesteuerung unter bestimmten Voraussetzungen, die nicht an die überaus problematischen organisatorischen und wirtschaftlichen Eingliederungsmerkmale der Organschaft anknüpft. Es wird angeregt, eine derartige Gruppenbesteuerung etwa nach anglo-amerikanischem Vorbild auch in Österreich einzuführen. Sie sollte ausschließlich von einem bestimmten Mehrheitsverhältnis abhängen und die (anteilige) Zurechnung des Einkommens vorsehen. Damit würde dem betriebswirtschaftlich gebotenen Saldierungserfordernis im Konzern entsprochen werden. Die Voraussetzung des Ergebnisausschlußvertrages hätte zu entfallen. Eine Gruppenbesteuerung würde besser als die derzeitige Organschaftsregelung mit den Wertungen des Gesetzgebers bei der Konsolidierung nach der Rechnungslegungsreform und dem neuen Konzernrecht übereinstimmen.

Zu § 9 Abs 1 und 4 (Ergebniszurechnung)

Eine Verpflichtung zur Übertragung von Verlusten gibt es wohl nicht, Verluste können nur "übernommen" werden. Dies sollte im Gesetz klar zum Ausdruck kommen.

Zu § 9 Abs 4 (Freie Rücklage)

Die Voraussetzung, daß die freien Rücklagen wirtschaftlich geboten sein müssen, ist in mehrfacher Beziehung unpräzise. So wie eine bestimmte Kapitalausstattung nämlich nicht zwingend ist (vgl den VfGH zur Aufhebung des § 3 Abs 1 KVStG), so wenig wird jemals die Dotierung einer freien Rücklage "geboten" sein. Denn anstelle einer freien Rücklage kann ja beispielsweise auch eine gesetzliche Rücklage, eine satzungsmäßige Rücklage oder eine zweckgebundene oder zweckempfohlene Rücklage gebildet werden (vgl dazu Seicht in HBA² § 131 B II Tz 10). Daher sollte besser auf "andere Rücklagen"

abgestellt werden, deren Dotierung rechtlich geboten oder wirtschaftlich zweckmäßig ist. Auf die Verpflichtung zur Dotierung gesetzlicher Rücklagen aus dem Gewinn auch bei Abschluß eines Ergebnisausschlußvertrages wird hingewiesen (Fachgutachten Nr. 68).

Zu § 10 (Befreiung für Beteiligungserträge bei mitunternehmerischer Beteiligung)

Ist eine Kapitalgesellschaft an einer Mitunternehmergemeinschaft beteiligt, die ihrerseits Beteiligungserträge der Kapitalgesellschaften zieht, so muß die Befreiung zur Vermeidung neuerlicher Doppelbelastungen anteilig eingreifen. Die ergibt sich schon daraus, daß das Erfordernis der "unmittelbaren Beteiligung" weggefallen ist. Eine Klarstellung in den Erläuterungen ist wünschenswert

Zu § 10 Abs 1 Z 1, 2, 4 und Abs 2 (Befreiung für Beteiligungserträge nur für offene Ausschüttungen)

Die Beschränkung der Beteiligungsbefreiung bloß auf offene Ausschüttungen wird ganz entschieden abgelehnt. Die Bezugnahme auf ordnungspolitische Gesichtspunkte in den Erläuterungen ist verfehlt. Tatsächlich handelt es sich hier um eine überzogene Strafbesteuerung verdeckter Gewinnausschüttungen, die bekanntlich in vielen Fällen vorweg gar nicht als verdeckte Gewinnausschüttungen erkennbar sind. Es bedarf, wie die Praxis zeigt, langwieriger Rechtsmittelverfahren, um die Klärung von schwierigen Rechtsfragen im Zusammenhang mit diesem Rechtsinstitut herbeizuführen. Es kann daher nicht Aufgabe des Gesetzes sein, diese Unsicherheiten noch zu pönalisieren. Die Nichteinbeziehung verdeckter Gewinnausschüttungen in die Beteiligungsertragsbefreiung ist ein gravierender Schwachpunkt dieser Neukodifikation und entspricht keinesfalls der Systematik des neuen Körperschaftsteuerrechtes. Sie führt zu neuen Doppelbelastungen, ja sogar zu Mehrfachbelastungen im Konzern und kann weder aus der Sicht der Steuerpflichtigen noch der Berater hingenommen werden. Bei ausländischen Kapitalgesellschaften ist Das Erfordernis der offenen Ausschüttung außerdem kaum überprüfbar und würde sowohl die Steuerpflichtigen als auch die Finanzverwaltung überfordern. Auf die Stellungnahme zu § 37 Abs 4 EStG wird

KStG 14

verwiesen. Daß ausländische Kapitalberichtigungen in Österreich mangels offener Ausschüttungen steuerpflichtig werden sollen, dürfte nicht beabsichtigt sein.

Des weiteren ist darauf hinzuweisen, daß diverse Doppelbesteuerungsabkommen Dividendenbefreiungen aufgrund eines Schachtelprivilegs auch für verdeckte Gewinnausschüttungen gewähren. Die Beibehaltung des Erfordernisses der offenen Gewinnausschüttung im innerstaatlichen Recht würde daher zu Wettbewerbsverzerrungen je nach Beteiligungsland führen.

Zu § 10 Abs 1 Z 3 und § 29 Abs 7 (Kapitalberichtigung)

Die Bestimmung ist sprachlich verbesserungswürdig. Anstelle des "Nennwertes von Freianteilen" sollte der "Erwerb von Anteilsrechten" treten (vgl § 1 Abs 1 des steuerlichen KapitalberichtigungsG" BGBI 1966/157) und anstelle der "Kapitalberichtigung" die Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln" (vgl § 2 Abs 1 des KapitalberichtigungsG). Da die Kapitalberichtigungen gemäß § 1 Abs 2 KapitalberichtigungsG auf den Beginn eines Geschäftsjahres rückwirken, ist die Regelung des Inkrafttretens für ein Wirtschaftsjahr (§ 29 Abs 7) verfehlt. Es sollte vielmehr darauf abgestellt werden, daß jene Kapitalberichtigungen unter die Neuregelung fallen, die auf den Beginn eines Geschäftsjahres bezogen werden, der nach dem 31.12.1988 liegt.

Zu § 10 Abs 1 Z 4 (Internationales Schachtelprivileg)

Die Beibehaltung der Schachtelvoraussetzungen für Beteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften wird schärfstens abgelehnt. Sie widerspricht den Erfordernissen einer Internationalisierung der österreichischen Wirtschaft und verhindert sinnvolle Kooperationen durch Minderheitsbeteiligungen. Sie ist auch völlig unverständlich, wenn man die Steuerbefreiung für Auslandsbeteiligungen richtigerweise als Maßnahme zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung im internationalen Verhältnis sieht. Denn die ausländische Kapitalgesellschaft wird ohnedies im Heimatstaat mit ihren Gewinnen steuerpflichtig. Eine nochmalige Besteuerung in Österreich führt zu einer Doppelbelastung und damit Diskriminierung dieser Beteiligungsform.

Die Beibehaltung der Schachtelvoraussetzungen ist darüber hinaus unzweckmäßig, weil sie zu wirtschaftlich unsinnigen Verschachtelungen zwingt. Sie steht auch mit DBA-Regelungen im Widerspruch, die die Begünstigung an geringere Anforderungen knüpfen. Das Argument, daß man sich durch Verzicht auf eine Beteiligungsgrenze eines Vorteils bei DBA-Verhandlungen begeben könnte, überzeugt nicht, weil es hier nicht um einen Vor- oder Nachteil für Ausländer sondern um eine Doppelbelastung für Inländer geht. Jedenfalls müßte die Grenze zumindest auf 10% herabgesetzt werden.

Die Ausdehnung auf Veräußerungsgewinne hinsichtlich Auslandsbeteiligungen ist zur Erhöhung der Attraktivität Österreichs als Holdingland wünschenswert.

Zu § 11 Abs 1 Z 3 (Zuführung zur Haftrücklage)

In § 11 Abs 1 Z 3 sind die Worte "Zuführung zur" vor dem Wort "Haftrücklage" einzufügen.

Zu § 12 Abs 1 Z 3 (Unangemessene Aufwendungen)

Dazu wird auf die Stellungnahme zu § 20 Abs 1 Z 2 EStG verwiesen. Die Regelung wird entschieden als unsystematisch, fiskalisch unergiebig und die Praxis verwaltungsmäßig über Gebühr belastend abgelehnt.

Zu § 12 Abs 1 Z 7 und 29 Abs 8: Aufsichtsratsbezüge

Die Abzugsfähigkeit der Aufsichtsratsbezüge wird begrüßt. Sie sollte allerdings zur Gänze gegeben sein. Denn es ist nicht einzusehen, welchen ordnungspolitischen Grundsätzen es dient, daß lediglich die Hälfte der Vergütungen an Mitglieder des Aufsichtsrates als Aufwand abgesetzt werden können. Der Tatsache, daß verstärkten Kontrollen im Gesellschaftsrecht wesentliche Bedeutung zugemessen wird, sollte nicht steuerlich durch Streichung von Ausgaben für Kontrollmaßnahmen entgegengewirkt werden.

Eine besondere Übergangsvorschrift ist für die Aufsichtsratsbezüge nicht erforderlich, weil für sie ohnedies durch Rückstellungen periodengerecht vorzusorgen ist. § 29 Abs 8 kann deshalb entfallen.

Zu § 12 Abs 2 (Anteiliges Abzugsverbot)

Es ist unklar, wieso anstelle des Begriffes "Einkünfte" (§ 17 KStG 1966) die Ausdrücke "Einnahmen und Vermögensvermehrungen" treten sollen. Denn bei jeder Vermögensvermehrung muß es sich um eine Einnahme (Betriebseinnahme oder Einnahme) handeln. Auch kann der Zusammenhang des nichtabzugsfähigen Aufwandes der durchaus mit einem Saldo aus Einnahmen und Ausgaben und daher mit Einkünften bestehen. Es wird deshalb die Beibehaltung des Begriffs "Einkünfte" angeregt.

Zu § 13 (Rückvergütungen bei Verbrauchergenossenschaften)

Die Verminderung des Prozentsatzes von bisher 3 % (Pressemitteilung des Finanzministers vom 7. März 1988) zu nunmehr 1 % stellt eine Verschlechterung gegenüber den Politikeräußerungen dar.

Zu § 14 Abs 3 (Haftrücklage und pauschale Wertberichtigung)

Nach Handelsrecht kann eine Pauschalwertberichtigung neben der Haftrücklage geboten sein (Hassler - Skrenek, ÖStZ 1988, 8). Die Versagung der steuerlichen Abzugsfähigkeit für eine Pauschalwertberichtigung würde deshalb zu einem steuerlichen Sonderrecht führen. Wird die Bildung einer Pauschalwertberichtigung neben der Haftrücklage nicht gewünscht, so sollte eine Regelung im KWG erfolgen, die das Erfordernis einer Wertberichtigung verneint. Eine steuerliche Sonderregelung wird abgelehnt.

Zu § 18 (Beginn und Ende einer Steuerbefreiung)

In § 18 sollte der erste Satz an die §§ 4 Abs 1 und 24 Abs 2 EStG 1988 angepaßt werden und die Ermittlung des "Wertes des Betriebsvermögens" anstelle der "Erstellung einer Schlußbilanz" vorgeschrieben werden. In Übereinstimmung mit der handelsrechtlichen Terminologie sollte der Ansatz zum handelsrechtlichen Zeitwert verlangt werden. Auf die Ausführungen zu § 6 EStG wird verwiesen.

Wieso nach den Erläuterungen trotz Ansatz des gemeinen Wertes ein Firmenwert bei Eintritt in die Steuerpflicht angesetzt werden könnte, ist unklar. Denn der Firmenwert hat keinen gemeinen Wert, weil er nicht selbstständig verkauft werden kann. Die Anwendbarkeit

des § 6 z 8 EStG 1988 sollte überlegt werden, wobei aber die Sonderregelung des § 6 z 5 lit b zweiter Satz EStG 1988 nicht zu übernehmen wäre.

Zu § 19 Abs 1 (tatsächliche Abwicklung)

Das Wort "tatsächlich" kann zu Mißverständnissen führen und sollte daher gestrichen werden. Denn das Gesellschaftsrecht unterscheidet zwischen Auflösung und Abwicklung, wobei die Abwicklung die Tätigkeit der Versilberung etc umschreibt (vgl Schiemer² § 205 Anm 1.1). Deshalb ist die Abwicklung immer ein "tatsächlicher" Vorgang.

Zu § 19 Abs 3 (Besteuerungszeitraum)

Dieser Absatz sollte nach dem derzeitigen Abs 6 gereiht werden, weil die Abs 4 und 5 Definitionen zu Abs 2 enthalten und deshalb gedanklich vor der Regelung des Besteuerungszeitraumes zu kommen haben.

Zu § 19 Abs 6 (Allgemeine Gewinnermittlungsvorschriften)

Es könnte unklar sein, von welchen "allgemeinen" Vorschriften hier die Rede ist. Unter den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften versteht man in der Regel die Vorschriften der §§ 4 ff EStG. Hier dürfte es aber nicht um diese Gewinnermittlungsvorschriften sondern um die gesamten Einkommensermittlungsvorschriften des KStG 1988 gehen. Es wäre deshalb ein Verweis auf § 7 KStG zweckmäßig.

Zu § 20 (Verschmelzung (Fusion) und Umwandlung)

Eine abschließende Stellungnahme zu dieser Bestimmung ist nicht möglich, weil nach den Erläuterungen eine Neuordnung des Umgründungssteuerrechtes aussteht. Die Stellungnahme beschränkt sich daher auf die vorgeschlagene Neuregelung. Bis dahin wäre das StruktVG und das steuerliche KapitalberichtigungsG unbedingt zu verlängern, um der Wirtschaft notwendige Umstrukturierungen zu ermöglichen.

In Abs 2 paßt der Ausdruck "Liquidationsgewinn" nicht, weil dieser in § 19 Abs 2 als Gewinn "im Zeitraum der Abwicklung" definiert wird und im hier geregelten Fall die Abwicklung unterbleibt (§ 20

KStG 18

Abs 1). Daher sollte nur vom "Gewinn" gesprochen werden (vgl § 19 Abs 1 KStG 1966). Da tatsächliche Übertragung (Übergabe) und Eintragung im Handelsregister nicht zusammenfallen müssen und es steuerlich auf die Zurechnung nach den Grundsätzen des wirtschaftlichen Eigentums anzukommen hat, sollte nicht auf den Stand im Zeitpunkt der tatsächlichen Übertragung (Eintragung im Handelsregister) abgestellt werden, sondern diese vorgesehene Regelung entfallen. Der Klammerausdruck ist im übrigen hier irreführend, weil es sich bei der tatsächlichen Übertragung und der Eintragung im Handelsregister um gegensätzliche Dinge handelt.

In Abs 3 sollte anstelle "Liquidationsbesteuerung" das Wort "Besteuerung" treten. Die Z 2 ist textlich nicht gut formuliert. An ihre Stelle sollte der Text laut § 19 Abs 2 Z 2 KStG 1966 treten.

Zu § 22 Abs 4 (Beschränkte Steuerpflicht und Steuerabzug)

In dieser Bestimmung fehlt die in den Erläuterungen auf Seite 29 angekündigte Befreiung der Pensions- und Unterstützungskassen. Gleichermaßen gilt für § 93 Abs 6 EStG. Überhaupt besteht zu den Erläuterungen auf Seite 38 ein Widerspruch, weil dort die Befreiung aller Körperschaften öffentlichen Rechts und aller befreiten Körperschaften von der Steuerabzugspflicht angekündigt wird, die aber im Gesetzeswortlaut nicht berücksichtigt ist. Zumindest für die nach § 5 Z 6 befreiten Körperschaften sollte die Befreiung gewährt werden.

Zu § 25 Abs 1 (Steuersatz)

Der Ausdruck "jährlich" ist entbehrlich.

§ 25 bringt grundsätzlich eine relative Verschlechterung für kleine Gesellschaften, da bisher der Steuersatz für Gesellschaften mit kleinen Gewinnen eben niedriger war. Eine Einschleifregelung für kleine Kapitalgesellschaften, eventuell mit einer Freibetragsregelung ähnlich der Gewerbesteuerregelung für Personengesellschaften oder Einzelunternehmungen ist zu fordern. Dies insbesondere auch deshalb, da der Pauschbetrag gemäß § 24 KStG 1966 entfällt.

Zu § 26 (Sanierungsgewinn und Freibetrag für begünstigte Zwecke)

Die Vorreihung zu den Vorschriften über das Einkommen und die Einkommensermittlung (§ 7) sollte erwogen werden. Es gilt dazu gleiches wie zu § 36 EStG 1988. Auf die Stellungnahmen zu den §§ 7 ff und 26 wird verwiesen, desgleichen auf die Stellungnahme zu § 36 EStG 1988.

Zu § 26 z 1 (Sanierungsgewinn)

Beim Sanierungsgewinn wird außerdem die Einreichung unter die steuerfreien Einkünfte vorgeschlagen, um die Probleme der Verlustverrechnung auszuschließen. Auf die Stellungnahme zu § 36 EStG 1988 wird verwiesen.

Zu § 26 z 2 (Freibetrag für begünstigte Zwecke)

Die Textierung ist unklar, weil sie den Eindruck erweckt, daß alle Steuerpflichtigen, die nicht unter § 5 Z 6 fallen, in den Genuss der Befreiung gelangen sollen. Gemeint ist aber offenbar, daß bloß teilweise nach § 5 Abs 1 Z 6 befreiten Körperschaften der Freibetrag gewährt wird. Dies sollte im Wortlaut unmißverständlich zum Ausdruck gebracht werden.

Zu § 29 Abs 3 Z 1 und 2 (Inkrafttreten der §§ 8 Abs 3 Z 3, 18 und 14 Abs 3)

Die rückwirkende Anwendung der Bestimmungen des KStG 1988 gemäß Z 1 und 3 ist nicht notwendig. Die Novellierung des KStG 1966 wäre allenfalls zu erwägen. Nach dem gewählten Wortlaut könnten die Bestimmungen des § 29 Abs 3 Z 1 und 2 wegen des § 29 Abs 1 und 2 ohnedies nicht allein für die Veranlagungen nach dem KStG 1966 angewendet werden. Sie gingen daher ins Leere.

Zu § 29 Abs 5 (Übergangsvorschrift für Pensionskassen)

Die Frist für die Satzungsänderung der Pensionskassen, die die Voraussetzungen für die Körperschaftsteuerbefreiung nach § 6 am 1.1.1989 nicht erfüllen, ist zu kurz bemessen. Es sollte daher die Frist vom 30.6.1989 bis zumindest zum Jahresende 1989 erweitert werden.

Zu § 29 Abs 6 (Übergangsvorschrift für Ergebnisabführungsverträge)
Die Notwendigkeit dieser Übergangsvorschrift ist nicht ersichtlich, weil der Ergebnisabführungsvertrag ein zivilrechtlicher Vertrag ist (vgl § 238 Abs 1 AktG) und durch die Änderung des Körperschaftsteuerrechtes grundsätzlich nicht berührt wird.

Zu § 29 Abs 7 (Übergangsvorschrift für Freianteile)

Dazu wird auf die Stellungnahme zu § 10 Abs 1 z 3 verwiesen.

Zu § 29 Abs 8 (Übergangsvorschrift für Aufsichtsratsvergütungen)

Dazu wird auf die Stellungnahme zu § 12 Abs 1 z 7 verwiesen.

IV.

NOVELLE ZUM GEWERBESTEUERGESETZ 1983

Bedauerlicherweise wurde es verabsäumt, die Gewerbesteuer und Lohnsummensteuer gänzlich abzuschaffen. Die große Steuerreform 1988 hätte die Chance geboten, dies mit der Reform des Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrechts in sinnvoller Weise zu verbinden.

Vor allem vor dem Hintergrund einer EG-Annäherung Österreichs und einer dadurch nötig werdenden Steuerharmonisierung auch auf dem Gebiete der direkten Steuern wäre der Abbau dieser "Sonderertragsteuerrecht" ein Gebot der Stunde gewesen. Denn außer Österreich kennt nur noch die BRD die Gewerbesteuer (vgl Doralt, Österreich und die EG, RdW 1988, 109 ff).

Mithin sind aber auch die gegen die Gewerbesteuer wiederholt vorgebrachten verfassungsrechtlichen Bedenken nicht ausgeräumt und es bleibt die Entscheidung des Verfassungsgerichtshofes zur Gerundsatzfrage, ob die Gewerbesteuer mangels Anrechenbarkeit (in Durchberechnung des Grundsatzes der Einmalbesteuerung) überhaupt verfassungskonform ist, abzuwarten.

Die sich auf den Finanzausgleich ergebenden Konsequenzen wären im Zuge einer eingehenden Steuerreformdiskussion lösbar gewesen.

Zu § 4 Abs 2 (Unternehmerwechsel)

Den Erläuterungen ist zu entnehmen, daß mit der Änderung die Absicht verfolgt wird, dem umfassenden Eintreten des Erben als Gesamtrechtsnachfolger in die wirtschaftliche und steuerliche Stellung des Erblassers Rechnung zu tragen und dem Erben daher das Recht einzuräumen, gewerbesteuerliche Fehlbeträge seines Rechtsvorgängers geltend zu machen, wenn die wirtschaftliche Identität des Unternehmens im Wege der Gesamtrechtsnachfolge auf diese Erben übergeht.

Daß ein Gewerbebetrieb aber bei Legat, Schenkung auf den Todesfall oder Schenkung unter Lebenden und damit bei Buchwertfortführung als neu gegründet gilt, ist nicht einsichtig und behindert eine fristgerechte Generationenfolge, da ein Gewerbeverlust mit der Betriebsübergabe untergehen würde. Es wird daher ange regt, nach "vereinigt wird" einen Beistrich zu setzen und "unentgeltlich" einzufügen. Auf die Stellungnahme zu § 18 Abs 6 EStG 1988 wird verwiesen.

Zu § 6 Abs 3 (Fehlbetrags - Vortragszeitraum)

Die Verkürzung des Fehlbetrages - Vortragszeitraum von sieben auf fünf Jahren stellt einen Rückschritt dar und führt zu der bis einschließlich 1984 in Geltung gewesenen Regelung zurück. Die Verkürzung stellt eine Maßnahme dar, die der Bildung von Eigenkapital entgegensteht. Eine Beibehaltung der Siebenjahresfrist wird angeregt. (Vgl auch zur gegenläufigen Tendenz in der EG: IWB, F 2, 373 ff). Auf die Stellungnahme zu § 18 Abs 6 EStG 1988 wird verwiesen.

Zu § 7 Z 3 (Mitarbeiterbeteiligungen)

Der Abbau der gewerbesteuerlichen Hemmnisse für Mitarbeiterbeteiligungen wird begrüßt. Es wird jedoch angeregt, die Obergrenze für Geldeinlagen, die für heutige Wertverhältnisse ziemlich gering erscheint, zu erhöhen.

Zu § 8 Z 4 (Beteiligungserträge)

Zu den Beteiligungserträgen verweisen wir auf unsere Stellungnahme zu § 10 Abs 1 Z 4 KStG.

Zu § 11 Abs 2 (Freibetrag und -tarif)

Die an sich begrüßenswerte Absenkung der finanzwissenschaftlich nicht zu rechtfertigenden Gewerbeertragssteuer auf 90% des bisherigen Ausmaßes unter gleichzeitiger Verdoppelung des Freibetrages, begünstigt vor allem nichtselbständige mit ihren gewerblichen Nebeneinkünften. Die Diskriminierung von Gewerbebetrieben in Form von Kapitalgesellschaften bleibt dagegen bestehen.

Zu §§ 25 ff (Lohnsummensteuer)

Die Beibehaltung der Steuer auf die Lohnsumme erscheint insbesondere in Zeiten wachsender Arbeitslosigkeit wirtschaftspolitisch verfehlt. Die Steuerbelastung verstärkt Automationstendenzen und somit den Abbau von Arbeitnehmern. Das durch den Wegfall steuerfreier Bezüge im Bereich der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (§§ 26 Z 5, 6 EStG 1972) verursachte erhöhte Lohnsummensteueraufkommen wird einer Abschaffung derselben im Rahmen einer EG-Annäherung sehr hinderlich sein.

BewG, VStG, ErbStÄquG 1

V.

Novellen zum Bewertungsgesetz 1955,
Vermögensteuergesetz 1954
und Erbschaftssteueräquivalentgesetz

Die Anpassung an die Vorschriften des KStG 1988 wird begrüßt, es werden aber Begleitmaßnahmen im Zusammenhang mit der Neuordnung des § 14 EStG sowie die grundlegende Neuordnung des Vermögensteuerrechtes vermisst.

Zu den §§ 6, 64, 68 und 77 BewG (Abfertigungs- und Pensionslasten)

Die Neuordnung der Abfertigungs- und Pensionsrückstellungen in der geplanten Rechnungslegungsreform und in § 14 EStG 1988 sollten zum Abzug der Abfertigungsverpflichtungen, und zwar mindestens im Ausmaß der gem § 14 EStG zulässigen Rückstellungen, bei Ermittlung des Einheitswertes des Betriebsvermögens durch eine entsprechende Ergänzung des Bewertungsgesetzes führen.

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 die zutreffende Bezeichnung "Rückstellung" den Fremdkapitalcharakter der Abfertigungsverpflichtungen. Für Zwecke der Einheitsbewertung des Betriebsvermögens und damit der substanzabhängigen Steuern anerkennt die Finanzverwaltung diese Verpflichtungen aber noch immer nicht als absetzbare Lasten (vgl Abschn 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. Es wäre am Gesetzgeber gelegen, hier dringend Abhilfe zu schaffen und die Abzugsmöglichkeit der Abfertigungslasten bei der Ermittlung des Einheitswertes des Betriebsvermögens und für die Land- und Forstwirtschaft beim steuerpflichtigen Vermögen durch Ergänzung des Bewertungsgesetzes und des Vermögensteuergesetzes zu sichern.

Analoges gilt für die Pensionslasten.

Zu § 63 BewG (Begünstigung für Beteiligungen)

Das Beharren auf der unbeschränkten Steuerpflicht ist unverständlich. Desgleichen die Beibehaltung der Schachtelvoraussetzungen für Auslandsbeteiligungen. Auf unsere Stellungnahme zu § 10 Abs 1 Z 4 KStG wird verwiesen. Beides widerspricht den Notwendigkeiten einer Internationalisierung der österreichischen Wirtschaft.

Zu § 68 BewG (immaterielle Wirtschaftsgüter)

Analog zur vorgesehenen gesetzlichen Klarstellung der Nichtaktivierung im EStG wird eine gesetzliche Klarstellung der Verwaltungspraxis angeregt.

UStG 1

VI.

Novelle zum USt-Gesetz 1972 und
Alkohlabgabegesetz 1973

Die vorgesehene Novellierung des Umsatzsteuergesetzes 1972 bringt weitgehend nur paktierte Steuermehrbelastungen, die vielfach den Zielsetzungen der großen Steuerreform 1988, nämlich Leistungsförderung und mehr Bürgernähe widersprechen.

Zu § 1 Abs 1 Z 2 lit b (nicht abzugsfähige Aufwendungen)

Die Übertragung des § 20 Abs 1 Z 2 EStG 1988 bzw. § 12 Abs 1 Z 3 KStG 1988 ist aus den selben Gründen abzulehnen, wie sie bei den einkommensteuerlichen bzw. körperschaftsteuerlichen Änderungen angeführt wurden.

Zu § 6 Z 11 UStG (Privatschulen)

Die Ausdehnung der Befreiung wird wie folgt vorgeschlagen:

"Die Umsätze von privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit es sich um die Vermittlung von Kenntnissen allgemeinbildender oder berufsbildender Art oder der Berufsausübung dienender Fertigkeiten handelt und deren Inhalt dem eines in den Lehrplänen der öffentlichen Schulen vorgesehenen Unterrichtsgegenstandes im wesentlichen vergleichbar ist."

Zu § 9 (Beratungsleistungen für ausländische Auftraggeber)

Beratungsleistungen für ausländische Auftraggeber sollten ebenfalls steuerfrei gestellt werden. Die derzeitige Steuerpflicht führt zu Wettbewerbsnachteilen österreichischer Berater.

Zu § 10 Abs 2 Z 5 (ermäßigerter Steuersatz bei Vermietung)

Mit dieser Neuregelung wird die erleichternde Rechtsprechung des VwGH zu einer Verböserung genutzt und nunmehr jede Kfz-Garagierung der vollen Umsatzsteuer unterworfen. Dies widerspricht durch eine zusätzliche Belastung der Zielsetzung der Verkehrspolitik, öffentliche Verkehrsflächen vom ruhenden Verkehr zu entlasten. Der Hinweis der Erläuternden Bemerkungen auf eine Anpassung an die EG-Richtlinien befremdet insoweit, als zwar nach den EG-Richtlinien für Garagierungsleistungen der Normalsteuersatz

Anwendung findet, dieser aber nach den entsprechenden EG-Richtlinien wesentlich unter den österreichischen Sätzen liegt. Es wird daher angeregt, nur die bisherige Verwaltungsübung im Gesetz zu verankern.

Mit der vorgesehenen Novellierung sollte auch die Gelegenheit genutzt werden, die in einzelnen Amtsbereichen umstrittene Meinung der maßgebenden Kommentatoren zum UStG zur Frage des ermäßigten Steuersatzes bei möblierter Vermietung, etwa wie folgt im Gesetz zu verankern:

"Die Begünstigung erstreckt sich auch auf die Vermietung und die Beherbung in eingerichteten Wohn- und Schlafräumen"

Zu § 10 Abs 2 Z 7 (Normalsteuersatz für Leistungen von Freiberuflern)

Der wegen der hier gegebenen hohen Wertschöpfung sachlich berechtigte ermäßigte Umsatzsteuersatz ist in vielen Bereichen bei Leistungen für Letztverbraucher, etwa im Bank- und Versicherungswesen, nicht überwälzbar. Die Verdoppelung der Umsatzsteuer wird hiermit zu einer etwa 10 %igen Verteuerung in weiten Bereichen der privaten ärztlichen Versorgung, bei Rechtsberatung etc. führen. Die für den Konsumenten deutlich sichtbare Kostenerhöhung überdeckt die positiven Seiten der Steuerreform und das Interesse der Letztverbraucher an einer Leistung ohne Rechnung. Es muß aber besonders darauf hingewiesen werden, daß einer der Hauptgründe für die Einräumung eines ermäßigten Steuersatzes bei den rechtsberatenden Berufen die möglichst günstige Zugangsmöglichkeit zum Recht darstellte. Mit Erhöhung des Mehrwertsteuersatzes muß daher befürchtet werden, daß diese Zugangsmöglichkeit erschwert wird. Der Hinweis auf die EG-Richtlinien erscheint in Bezug auf die Steuersätze, die ebenfalls in diesen EG-Richtlinien vorgeschlagen werden, befremdend. Ebenso verwundert die Begründung, daß durch die beabsichtigten Neuregelungen zahlreiche Abgrenzungsschwierigkeiten behoben werden, und zwar insoweit, daß sämtliche Leistungen unter den Normalsteuersatz fallen. Es wird daher vorgeschlagen, die bisherige Regelung beizubehalten.

Zu § 10 Abs 2 Z 12 (Nutzungsüberlassung)

Auf die Ausführungen zu § 10 Abs 2 Z 5 wird verwiesen.

Zu § 12 Abs 2 Z 2 lit a (Kosten der Lebensführung)

Auf die Ausführungen zu § 1 Abs 1 Z 2 lit b wird verwiesen.

Zu § 13 (Vorsteuerabzug bei Reisekosten)

Die Begrenzung des Vorsteuerabzuges der nach einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Vorschriften ermittelten Beträge wird ebenso wie im Einkommensteuer- bzw. Körperschaftsteuerrecht abgelehnt. Auf die Begründungen bei den jeweiligen Gesetzesstellen wird verwiesen. Inwieweit durch diese Vorsteuerabzugsbegrenzung der angestrebte Grundsatz der Vereinfachung Verwirklichung finden soll, ist unverständlich. Die Einschränkung ist abzulehnen, die Möglichkeit des Vorsteuerabzuges in voller Höhe zu fordern.

Zu § 17 (Sollbesteuerung für bilanzierende Freiberufler)

Die Istbesteuerung dient der Vermeidung von Abgrenzungsproblemen hinsichtlich des Zeitpunktes der Leistungserbringung. Sie sollte daher beibehalten werden.

Ergänzende VorschlägeZu § 2 UStG (Liebhaberei)

Nach § 2 Abs 5 Z 2 UStG entfällt die Unternehmereigenschaft, wenn "auf Dauer Gewinne nicht zu erwarten sind". Diese steht im Widerspruch zur bisherigen noch nicht geänderten Bestimmung des § 2 Abs 1 UStG, wonach die Unternehmereigenschaft auch ohne Gewinnerzielungsabsicht gegeben ist. Aufgrund der Entwicklung der Rechtsprechung, der bisherigen einseitigen Vollziehung im fiskalischen Sinne und den daraus resultierenden Wettbewerbsverzerrungen sollte durch eine Gesetzesänderung klargestellt werden, daß Liebhaberei außer dem objektiven Verlustkriterium auch eine "persönliche Mitveranlassung" veraussetzt. Damit würde - entgegen der ständigen Rechtsprechung - in weiten Bereichen, insbesondere der gewerblichen Wirtschaft, grundsätzlich die Unternehmereigenschaft erhalten bleiben, auch wenn es längere Verlustperioden

gibt. Gleiches gilt übrigens für den Bereich des Einkommensteuer- gesetzes, wobei die EStR 1984 bereits den Hinweis enthalten, daß im Bereich der gewerblichen Wirtschaft regelmäßig keine Liebhaberei gegeben sei (Abschn 5 Abs 1 EStR 1984).

Zu § 4 Abs 5 UStG (Umsatzsteuervervielfacher für Freispiele, bei Geldspielautomaten)

Die derzeitige Verwaltungsübung der Ermittlung der Umsatzsteuer- bemessungsgrundlage durch die Finanzverwaltung mit einem Mehrfachen der Geldeinwürfe führt zu erheblichen Umsatzsteuerbelastungen und zu einer Verzerrung der Konkurrenzsituation. In der BRD wurde daraufhin bereits ein Vervielfacher von 1,5 des Kassen- inhaltes zur Anwendung gebracht. Es wird daher vorgeschlagen, den § 4 Abs 5 UStG insoweit abzuändern, als das Wort "einzelner Spielabschluß" durch die Worte "Summe der Geldeinwürfe" ersetzt werden. Außerdem wird angeregt, einen Vielfacher von 1,5 auf den Kasseninhalt im Gesetz zu verankern.

Zu § 6 Z 9 a (Eigenverbrauch bei Grundstücken)

Die krasse Schlechterstellung des Eigenverbrauchs von Grundstücken gegenüber einer Lieferung widerspricht dem Umsatzsteuersystem, das den Eigenverbrauch als Ersatztatbestand kennt, um einen Vorteil des Eigenverbrauchers gegenüber dem Käufer zu vermeiden. Es liegt eine krasse unsachliche Differenzierung vor, die verfassungsrechtlich äußerst bedenklich ist. Außerdem führt diese Bestimmung zu Rechtsunsicherheiten und zu Umgehungshandlungen. Eine Klarstellung der Rechtslage wäre daher anzustreben.

Zu § 12 UStG (Vorsteuerabzug bei Ist-Versteuerung)

Daß auch bei Ist-Versteuerung die Vorsteuer nach "Soll" geltend zu machen ist, führt zu erheblicher Mehrarbeit beim Jahresabschluß und allfälligen Vorsteuerverlusten bei Betriebsprüfungen. Bei Ist-Versteuerung sollte daher auch die Vorsteuer nach "Ist" geltend gemacht werden können, wie dies den laufenden Aufzeichnungen bei den Einnahmen-Ausgaben-Rechnern entspricht. Eine Ausnahme wäre für zu aktivierende Wirtschaftsgüter denkbar. Ebenso wäre ein Wahlrecht für den Vorsteuerabzug denkbar. Eine mögliche Angleichung der umsatzsteuerlichen Aufzeichnungs- und

Erklärungspflichten an die ertragsteuerlichen Vorschriften würde nicht nur die Steuerpflichtigen, sondern auch die Finanzverwaltung - insbesondere die Betriebsprüfung - von einer umfangreichen, völlig unproduktiven Arbeitsbelastung befreien und damit auch der Zielsetzung der Vereinfachung der Besteuerung entsprechen.

Zu § 21 UStG (Voranmeldung mit Unterschrift)

Die komplizierten Formalvorschriften, vor allem die persönliche Unterschrift auf der Umsatzsteuervoranmeldung, bringen nur zusätzlichen Arbeitsaufwand insbesondere für die Finanzverwaltung, aber auch eine Belastung des Steuerklimas durch Verärgerung von Steuerpflichtigen, die wegen einer fehlenden Unterschrift auf das Finanzamt bestellt werden. Durch eine entsprechende Novellierung müßte zur Sicherung des Steueraufkommens auch bei der Umsatzsteuer genauso wie bei anderen Selbstbemessungsabgaben die Zahlung genügen. Außerdem erscheint aus Vereinfachungsgründen eine Anhebung des Grenzbetrages gemäß § 21 Abs 6 von derzeit S 40.000,00 geboten.

VII.

Gebührengesetz-Novelle 1988

Das gesamte österreichische Gebührengesetz ist aus internationaler Sicht als völlig veraltet und wirtschaftshemmend abzulehnen. Es führt in der Praxis zu Rechtsunsicherheit. Auf die wiederholten Forderungen der rechtsberatenden Berufe auf Abschaffung wird verwiesen. Einige fiskalisch ergiebige Tatbestände sollten zusammen mit Kapitalverkehrssteuertatbeständen in ein neues RechtsverkehrssteuerG eingebaut werden.

Die Mehrbelastungen durch die Novelle werden schon deshalb abgelehnt, weil sie zu einer Fortentwicklung und Perpetuierung des GebG beitragen.

Zu Art I Z 1,5 und Art II (Gebühren in Wohnbausachen)

Bereits im Begutachtungsentwurf zum 3.AbgÄG 1985 war eine Aufhebung der einschlägigen wohnbaugesetzlichen Gebührenbefreiungsvorschriften vorgesehen (vgl ÖStZ 1987, 223). Schon die Regierungsvorlage zum 3.AbgÄG 1987 (vgl ÖStZ 1987, 242) hat diese Absicht fallen gelassen. Anlässlich des Bundesverfassungsgesetzes BGBI 1987/640 betreffend die sogenannte Veränderung der Förderung des Wohnbaues und der Wohnhaussanierung war das Parlament der Ansicht, daß der bloße Umstand der "Veränderung" nicht zu einer gebührenrechtlichen Schlechterstellung führen solle. Dem verschiedentlich geäußerten Wunsch, dies gesetzlich klarzustellen, wurde in den parlamentarischen Beratungen entgegengehalten, daß der in der Regierungsvorlage zu diesem Bundesverfassungsgesetz (303 BeilNR XVII.GP) enthalten erläuternde Hinweis genüge: "Soweit bundesgesetzliche Vorschriften, etwa gebührenrechtliche, ... auf die gem Art II Abs 1 des vorliegenden Entwurfs in die Landesrechtsordnungen transferierten bundesgesetzlichen Regelungen verweisen, wird die Geltung dieser Verweisungsnormen durch die geänderte kompetenzrechtliche Zuordnung nicht berührt."

GebG 2

Es ist keine Rechtfertigung für eine kurzfristige "Kehrtwendung" des Gesetzgebers zu erkennen. Die neue Z 9 des § 33 TP 19 Abs 4 GebG wäre viel enger gehalten als es der derzeitigen Rechtslage entspricht (vgl Arnold, Die sondergesetzlichen Gebührenbefreiungsbestimmungen nach der Veränderung der Förderung des Wohnbaus und der Wohnhaussanierung, Wohnungswirtschaft, Heft 2/88 mit Verweis auf die Untersuchung der Gebührenbefreiungsbestimmungen in den einschlägigen wohnbauförderungsrechtlichen Gesetzen in den Vorheften). Die Befreiung soll nur für Darlehen- und für Kreditverträge (und Darlehen) gelten (nicht für die sonstigen "erforderlichen Rechtsgeschäfte") und auch insoweit nicht im Bereich, der dem Startwohnungsgesetz entspricht.

Bleibt es bei der bisherigen Regelung (kommt es zu keinem Abschn II), so wäre § 14 TP 6 Abs 5 Z 18 bloß klarstellender Natur und könnte an Stelle dessen Anträge auf Aussetzung der Einhebung aufgrund der Landesabgabenordnungen berücksichtigen (hinsichtlich welcher die Z 17 nicht gilt).

Zu Art I Z 2 (Sicherungs- und Erfüllungsgeschäfte)

In den Erläuterungen wird dem VwGH zum Vorwurf gemacht, er habe sich durch falsche Gesetzesmaterialien irreführen lassen.

§ 20 Z 5 wurde durch GebGNov 1976/668 eingefügt und bereits einmal durch Nov BGBI 1981/48 novelliert.

Hält man sich die technische Abwicklung im Bankbereich vor Augen, so kann es durchaus dazu kommen, daß die Beurkundung des Sicherungsgeschäftes vor der Beurteilung des Hauptgeschäftes erfolgt. Selbst wenn man rechtsbezeugende Urkunden vernachlässigt, so kann es bei von der Bank unterschriebenen Urkunden dazu kommen, daß die Urkunde über das Sicherungsgeschäft früher unterschrieben bei der Bank einlangt als die Urkunde über das Hauptgeschäft (insbesondere dann, wenn nur die Urkunde über das Hauptgeschäft beglaubigter Unterfertigung bedarf).

Es erscheint sachlich nicht gerechtfertigt, hinsichtlich der Gebührenfreiheit von Sicherungs- (und Erfüllungs)geschäften nach derartigen Zufälligkeiten zu differenzieren und erscheint die VwGH-Judikatur (Slg 5923 F, zur novellierten Fassung 1.12.1986, 85/15/0239, jüngst neuerlich VwGH 11.1.1988 86/15/0139 bzw 25.1.1988, 87/15/0058) durchaus den Intentionen des Gesetzgebers zu entsprechen. Diese decken sich aber offenkundig nicht mit den Intentionen einzelner Ministerialbeamter (siehe Glega, ÖStZ 1986/89).

In den Erläuterungen wird nicht zum Ausdruck gebracht, daß die Novellierung nur der Rechtsansicht eines Ministerialbeamten zum Durchbruch verhelfen soll, die im Widerspruch zur VwGH-Judikatur und zur offenkundigen Absicht des historischen Gesetzesgebers steht.

Zu Art I Z 3 (Konsortialverträge)

Die Überführung des § 12 StruVG in das GebG ist zu begrüßen, doch benötigt man hiefür allein sicherlich keine Novelle.

Zu Art I Z 4 (Wettgebühren)

Die Anhebung des Steuersatzes (von 15% auf 16%) widerspricht der Zusagen in der Regierungserklärung, daß während der laufenden Legislaturperiode keine Steuererhöhungen durchgeführt werden.

Zu Art I Z 6 Z 7 und Z 8 (Vergleichsgebühren)

Die Höhe der Pauschalgebühren nach GGG wurde unter anderem damit begründet, daß gerichtliche Vergleiche in Hinkunft (anders bei TP 4 zu GJGebGes 1962) gerichtsgebührenfrei sind (und - unausgesprochen -, daß sie nach der VwGH-Judikatur auch keiner Gebühr nach GebG unterliegen). Über einen "Umweg" soll eine Rechtsgeschäftsgebühr eingeführt werden, wenn die Vergleichsleistung "der Abschluß oder die Änderung eines nach einer anderen TP einer Gebühr unterliegenden Rechtsgeschäftes ist". Hat der Gebührengesetzgeber vergessen, daß für diesen Gerichtsvergleich bereits Gerichtsgebühren (die in den Pauschalkosten nach GGG mitkalkuliert sind) zu entrichten sind? Wurden die Intentionen

GebG 4

vergessen, die zum § 20 z 6 GebG führten (und denen der vorliegende Novellierungsvorschlag in diesem Punkt diametral entgegenläuft)?

Klagt jemand seinen Nachbarn auf Einräumung einer Dienstbarkeit oder auf Abtretung von GmbH-Anteilen, so soll ein Vergleich zusätzlich Rechtsgeschäftsgebührenpflicht auslösen. Sind wirklich die zivilprozessualen Möglichkeiten unbekannt, daß sich jeder "Vergleich" in ein Anerkenntnis - (und erforderlichenfalls in ein Verzichts -) Urteil (die beide rechtsgeschäftsgebührenfrei sind) aufspalten läßt?

Die geringfügigen Erweiterungen des Anwendungsbereichs der Unterhaltsvergleiche ist halbherzig, da sie nur auf Vergleiche über Unterhaltsansprüche Minderjähriger (auf nunmehr z 5 im Abs 2) beschränkt sein sollen.

Es sollten auch die Scheidungsfolgenvereinbarung (§ 55 a Abs 2 EheG) gebührenfrei gestellt werden, nachdem der VwGH (30.6.1983, 82/15/0081, Anw 1983, 517 mit Anm Arnold) in ihr einen Vergleich sieht und der Gesetzgeber zwingend eine solche Vereinbarung fordert, die allerdings alternativ außerhalb des Gerichts (2%ige Vergleichsgebühr?) oder im anhängigen Verfahren (umfaßt von der jedenfalls anfallenden Pauschalgebühr nach GGG, auch nach der Neufassung würde keine Rechtsgeschäftsgebührenpflicht anfallen, da Alimentationsverträge (TP 3) nicht mehr gebührenpflichtig sind) abgeschlossen werden kann.

Eine sachliche Rechtfertigung, daß in einer der beiden vom Gesetzgeber als gleichwertig angesehenen Varianten - meistens ohnedies nur aus Rechtsunkenntnis - Rechtsgeschäftsgebühr anfallen soll, ist nicht zu erkennen.

Darüberhinaus sollte für sämtliche Unterhaltsvergleiche eine "abweichende" Regelung über die Bemessungsgrundlage getroffen werden, wie sie früher im § 33 TP 3 GebG für Alimentationsverträge (höchstens Jahresbetrag) enthalten waren (und auch heute noch im § 33 TP 10 GebG für Dienstverträge gilt).

Hingewiesen wird noch darauf, daß es unverständlich ist, daß der Vergleich über einen anhängigen Prozeß zwar gebührenfrei bei Gericht aber nicht außergerichtlich beurkundet werden kann. Eine Abstimmung von GebG und GGG wäre zweckmäßig.

Zu Art I Z 9 (kaufmännische "Papiere")

Die praktische Bedeutung der vorgesehenen Neuregelung ist zu bezweifeln. Nach der bisherigen Fassung des § 33 TP 22 Abs 5 GebG gelten "die Bestimmungen dieser Tarifpost" - also des § 33 TP 22 - für die dort aufgezählten Urkunden.

Nach der vorgesehenen Neufassung soll der neue Katalog "der kaufmännischen Papiere" dem Wechsel gleichstehen, so daß nicht nur die Bestimmungen des § 33 TP 20 GebG, sondern auch die des § 16 Abs 3 GebG Anwendung finden sollen (wobei es sich fragt, ob dies gewollt ist).

VIII.

Versicherungsteuergesetz-Novelle 1988

Die Novelle wird abgelehnt, da die vorgesehene Steuererhöhung den Zusagen der Politiker widerspricht, keine neuen Steuern einzuführen und keine Steuererhöhungen vorzunehmen.

IX.

Kreditwesengesetz-Novelle

Die Novelle wird wegen ihrer Signalwirkung, insbesondere auch gegenüber dem Ausland, begrüßt.