

REPUBLIK ÖSTERREICH
BUNDESKANZLERAMTA-1014 Wien, Ballhausplatz 2
Tel. (0222) 531 15/0
Fernschreib-Nr. 1370-900
DVR: 0000019

GZ 600.525/3-V/4/88

An das

Bundesministerium für Finanzen

1010 W i e nDRINGEND
17. Mai 1988

Sachbearbeiter	Klappe/Dw	Ihre GZ/vom
Bernegger	2426	06 0102/4-IV/6/88 31. März 1988

Betrifft: Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988;
Entwurf

Zu dem mit der oz. Note übermittelten Gesetzesentwurf nimmt der Verfassungsdienst wie folgt Stellung:

I. Zum Entwurf in legistischer Hinsicht:

- Der vorliegende Entwurf geht in legistischer Hinsicht neue Wege. Die Verwendung optischer Mittel (sog. Fettdruck) und neue Formen der Gliederung sollen offensichtlich die Klarheit und Verständlichkeit der Regelungen fördern. Der Verfassungsdienst begrüßt alle Maßnahmen, die dazu beitragen, die Legistik des Bundes zu verbessern und sieht daher das Bemühen des Bundesministeriums für Finanzen, eine bessere Verständlichkeit und Übersichtlichkeit des Gesetzes prinzipiell zu erreichen, durchaus positiv. Dessenungeachtet bestehen aber aus den nachstehenden Erwägungen z.T. erhebliche Bedenken gegen die legistische Gestaltung des vorliegenden Entwurfes.

- 2 -

2. Die Gliederung eines Bundesgesetzes ist nach den Legistischen Richtlinien 1979 (Punkte 49 und 50) in Teile, Hauptstücke und/oder Abschnitte, Paragraphen, Absätze, Zahlen und Kleinbuchstaben vorzunehmen. Eine Untergliederung in mit römischen und arabischen Zahlen bezeichnete "Kapitel" ist nicht vorgesehen. Es ist für den Verfassungsdienst nicht einsichtig, welchen Vorteil diese Art der Grobgliederung insbesondere für den Normadressaten bringen sollte. Wenn das geltende Einkommensteuergesetz Abweichungen im Hinblick auf die Gliederung enthält, sollte die Neuordnung nach Ansicht des Verfassungsdienstes zum Anlaß genommen werden, den Legistischen Richtlinien 1979 auch im Steuerrecht Wirksamkeit zu verschaffen.

Hinsichtlich der Feingliederung wäre zunächst darauf zu achten, daß Absätze in Zahlen und diese weiter in Buchstaben zu gliedern sind. Der Entwurf ist in diesem Punkt inkonsequent, da in einigen Fällen (z.B. § 62 Abs. 2) den Legistischen Richtlinien 1979 entsprechend gegliedert wird, teils aber Absätze in Buchstaben gegliedert sind (z.B. § 63 Abs. 3). Auch hier sieht der Verfassungsdienst weder einen erkennbaren Vorteil darin, die vorgesehene Folge der Untergliederungen umzukehren, noch beide Systeme nebeneinander zu verwenden.

Die im Entwurf an etlichen Stellen vorgenommenen "unechten" Untergliederungen mittels Gedankenstrichen stellen in diesem Ausmaß eine legistische Neuerung dar, die bisher nur vereinzelt angewendet wurde (z.B. BGBl.Nr. 578/1983). Es ist einzuräumen, daß diese Untergliederungen im Verein mit sprachlichen Umstellungen in etlichen Paragraphen die Übersichtlichkeit und Verständlichkeit verbessern. Nicht zweckmäßig erscheinen derartige Untergliederungen dagegen dann, wenn sie sozusagen mitten im sonstigen Text erfolgen (z.B. § 4 Abs. 1, § 8 Abs. 1 § 9 Abs. 1, § 10 Abs. 5, § 18 Abs. 1 Z 4, § 28 Abs. 1 Z 3 - dort noch dazu nach einem "insbesondere", § 35 § 54 Abs. 4, § 96, § 99 Abs. 1, § 35).

- 3 -

Mitunter werden diese Untergliederungen für Aufzählungen verschiedener Fälle verwendet (z.B. § 8 Z 1, § 10 Abs. 5), während an anderen Stellen für solche Aufzählungen Ziffern oder Buchstaben verwendet werden (z.B. § 11, § 14 Abs. 7, § 16 Abs. 1 Z 8, § 67 Abs. 6). Wenn es sich um Aufzählungen unterschiedlicher Fälle handelt, so sollten durchgängig Ziffern bzw. Buchstaben verwendet werden, je nachdem ob die Aufzählung im Rahmen eines Absatzes oder einer Ziffer erfolgt. Das System der Untergliederungen ist im übrigen im Entwurf nicht konsequent durchgehalten. Besonders augenfällig ist dies etwa bei § 18 Abs. 4 Z 3 und lit.a, bei dem die Fälle der Nachversteuerung nicht mehr wie in den unmittelbar vorangehenden Z 1 und Z 2 mit Hilfe dieser Untergliederung aufgezählt werden.

Kritisch anzumerken ist auch, daß sehr komplizierte und schon im Einkommensteuergesetz 1972 (im folgenden EStG 1972) sehr lang geratene und komplizierte Absätze (z.B. § 108 Abs. 2 enthält eine bloß durch einen unechten Absatz untergliederte Abfolge von mehr als 40 Zeilen Text; dasselbe gilt auch für § 67 insbesondere Abs. 6) unverändert bestehen bleiben.

Eine besondere Problematik entsteht ferner daraus, daß in einigen Fällen textliche Gliederungselemente nicht bezeichnet werden (z.B. § 28 Abs. 2). Hier entstehen durch die optische Gestaltung unechte, weil nicht bezeichnete Absätze.

Zum Problem der Gliederung des Gesetzentwurfes gehört es schließlich auch, daß der Entwurf an etlichen Stellen viel zu lang geratene Bestimmungen oder Absätze enthält. So enthält etwa § 108 Abs. 2 eine bloß durch einen unechten Absatz untergliederte Abfolge von mehr als 40 Zeilen Text!

3. Der Verfassungsdienst möchte zum gegenwärtigen Zeitpunkt die Textgestaltung mittels "Fettdruck" nicht prinzipiell

- 4 -

verwerfen und ihre Einführung nicht für die Zukunft ausschließen, hält jedoch das niederösterreichische Vorbild allein für nicht ausreichend, um die Bundeslegistik zu ändern.

Abgesehen davon müßte auch darauf geachtet werden, daß die sprachlichen Schwerpunkte einerseits und die mit Fettdruck ausgezeichneten Wörter andererseits nicht in einem Spannungsverhältnis zueinander stehen. So ist es nicht einzusehen, weshalb im § 1 zwar das Wort "einkommensteuerpflichtig" an die Spitze gestellt und dadurch betont, andererseits aber die Wendung "natürliche Personen" fettgedruckt wird.

Weiters sollte der Fettdruck - wenn überhaupt - konsequent und nach erkennbaren Kriterien eingesetzt werden. Im Entwurf werden aber etwa die "öffentlichen Mitteln" in § 3 Z 3 lit.a fett gedruckt, in den lit.b und c aber nicht. Ähnliches gilt für § 22 Z 2 und die Wortfolge "aus sonstiger selbständiger Arbeit". Durch die nicht einsichtigen Kriterien für die Verwendung des Fettdrucks können schließlich Auslegungsprobleme nicht ausgeschlossen werden.

Als gravierender Mangel fällt weiters auf, daß der Entwurf die Technik des Fettdruckes dort nicht mehr in Anspruch nimmt, wo wegen der besonderen Länge und Unübersichtlichkeit von Bestimmungen eigentlich ein besonderer Bedarf danach bestehen würde (vgl. etwa § 107 Abs. 9, § 108 Abs. 2).

Entscheidend für eine positive Beurteilung der Einführung des Fettdrucks hätte zu sein, ob dadurch die Lesbarkeit und Übersichtlichkeit tatsächlich verbessert wird. Eine Überprüfung des Entwurfes daraufhin hat für den Verfassungsdienst nicht ergeben, daß das im Entwurf vorliegende Bundesgesetz durch den Fettdruck besser lesbar und übersichtlicher geworden wäre. Der Grund dafür liegt nach Auffassung des Verfassungsdienstes darin, daß der

- 5 -

Fettdruck die durch die im großen und ganzen unverändert gebliebene Kompliziertheit der gesetzlichen Regelungen entstehenden Probleme - wenn überhaupt - nur marginal mildern kann.

Aus der Sicht der in Aufbau befindlichen - kostenintensiven - Bundes-Normendokumentation ergeben sich darüber hinaus insofern Bedenken, als der Fettdruck nicht unmittelbar darstellbar ist, eine Transformation in Großbuchstaben oder Unterstreichungen aber eine bedenkliche "Manipulation" des Textes bedeuten würde. Zudem stellt die unzweckmäßige Gliederung (vgl. oben) die Normendokumentation vor das Problem, das bereits fixierte Kategorienschema zu ändern.

4. Die Legistik des Bundes wird durch die Legistischen Richtlinien 1979 geregelt. Diese Richtlinien wurden mit einem Beschluß der Bundesregierung implementiert und stellen die bindende Richtschnur für jegliche legistische Tätigkeit der Bundesministerien dar. Die Weiterentwicklung der Legistischen Richtlinien fällt nach dem Kompetenzkatalog des Bundesministeriengesetzes 1986 in die Zuständigkeit des Bundeskanzleramtes. Der Verfassungsdienst ist derzeit damit beschäftigt, die Legistischen Richtlinien 1979 grundsätzlich zu überarbeiten und wird mit einem Entwurf der Teile Rechtstechnik, Rechtssprache und formale Gestaltung demnächst in das Begutachtungsverfahren gehen.

Der Verfassungsdienst übersieht nicht, daß es sich beim Einkommensteuergesetz 1988 um eine besonders wesentliche Gesetzesmaterie mit - materiell gesehen - besonders breitem Adressatenkreis handelt. Es sollte aber auch in Rechnung gestellt werden, daß die - auch optische - Einheitlichkeit der Bundeslegistik einen bedeutenden Wert für sich darstellt, der nicht ohne weiteres geopfert werden sollte.

Es ist anzuerkennen, daß insbesondere im ersten Teil des Gesetzes durch Untergliederungen und letztlich aber

- 6 -

geringfügige sprachliche Umformulierungen eine größere Übersichtlichkeit und Klarheit erreicht wurde. Letztlich hat der Verfassungsdienst aber den Eindruck, daß der Entwurf gerade aus legistischer Sicht in vielen Punkten verbesserungsbedürftig wäre: Verwirrende Übergangsbestimmungen, zu lang geratene Bestimmungen, Ausnahmen von der Ausnahme, diffizile Sondertatbestände, schwerfällige Formulierungen etc. (vgl. die Bemerkungen im einzelnen). Es erscheint dem Verfassungsdienst wesentlicher, zuerst diese Probleme zu bereinigen statt optisch zu "modernisieren".

Es ist die grundsätzliche Kritik anzubringen, daß man ganz offensichtlich größere sprachliche Veränderungen, um Bestimmungen zu vereinfachen, zu verkürzen bzw. zu systematisieren und damit verständlicher zu machen, nicht vorgenommen hat. Aus der Sicht des Verfassungsdienstes wäre aber das Hauptgewicht bei dem Versuch, eine Gesetzesmaterie verständlicher und bürgernäher zu machen, allerdings bei einer Änderung der Gesetzessprache gelegen, die sich nicht nur in Satzumstellungen erschöpft. Es hätte damit ohne Zweifel die Bereitschaft einhergehen müssen, auf bestehende Einschränkungen, Ausnahmen von der Ausnahme, diffizile Sondertatbestände, die mit den primären inhaltlichen Anliegen der Steuerreform nicht im Zusammenhang stehen, zu verzichten. Eine Vereinfachung und bessere Lesbarkeit des EStG 1988 in diese Richtung wurde bedauerlicherweise nicht vorgenommen.

5. Der Entwurf ordnet an vielen Stellen eine "sinngemäße" Anwendung von Bestimmungen an (§ 3 Z 22, § 4 Abs. 4 Z 6, § 6 Z 4,6, § 12 Abs. 9, § 14 Abs. 6, Abs. 7 Z 7, § 15 Abs. 1). Aus legistischer Sicht ist zu sagen, daß bei jeder

- 7 -

Verweisung ein gewisses Interpretationsproblem entsteht, da der verwiesenen Norm ja ein - zunächst nicht vorgesehener - mittelbarer Anwendungsbereich eröffnet wird. Dieser Deutungsaufwand ist aber schon durch die Rechtsnatur der Verweisung bedingt und braucht nicht besonders ausgedrückt zu werden. Sollte das Wort "sinngemäß" aber darauf hinweisen, daß der Entwurfersteller die Auswirkungen der Verweisung nicht klar sieht, so wären die erforderlichen Modifikationen im einzelnen anzuordnen. Gelingt dies nicht, so wäre auf die Verweisung zu verzichten (vgl. zu diesem Problem WALTER, Vorarbeiten zu einer Reform der Legistischen Richtlinien 1979/1985/17).

6. Zu der im Entwurf gewählten Form der Zitierung von Gesetzen ist folgendes festzuhalten:

Das erste Zitat darf sich nur dann mit dem Kurztitel des Gesetzes ohne Fundstelle begnügen, wenn dadurch der Informationswert des Zitates nicht beeinträchtigt wird (vgl. Pkte. 58 und 60 der Legistischen Richtlinien 1979). Diese Voraussetzung ist etwa in § 3 durchwegs nicht erfüllt, so daß die Fundstelle jeweils anzuführen wäre.

7. Bei Verweisen auf Bestimmungen des EStG 1988 sollte entweder die Form "gemäß §..." oder "im Sinne des ..." gewählt werden, oder die verwiesene Vorschrift in Klammern angeführt werden. Die im Entwurf vereinzelt verwendete Technik ["(siehe lit...)" in § 3 Z 10 oder "(siehe sinngemäß bei lit...)" in § 6 Z 7 lit.c] entspricht nicht den Legistischen Richtlinien 1979 und sollte deshalb unterbleiben.

Außerdem ist grundsätzliche Kritik an den nach heutigem Stand der Legistik viel zu unbestimmten Verweisen, wie sie im EStG 1972 üblich waren (vgl. etwa § 3 Z 5b und c "auf Grund der [nach den] besonderen gesetzlichen Vorschriften", § 3 Z 8: "auf Grund von Dienst-(Besoldungs-)ordnungen") anzubringen.

II. Zu den Erläuterungen:

Zunächst fällt auf, daß den Erläuterungen kein Vorblatt vorangestellt ist. Weiters fehlt die Angabe der Kompetenzgrundlage.

Im Rahmen der legislatischen Anmerkungen ist auch darauf hinzuweisen, daß die Erläuterungen in vielen Fällen nicht deutlich machen, in welchem Absatz Änderungen vorgenommen und welche Absätze aus dem EStG 1972 unverändert oder zumindest inhaltlich unverändert übernommen wurden. Die Erläuterungen folgen vielfach nicht der Chronologie der Absätze (z.B. die Erläuterungen zu §§ 9,10,11,12,14,18,93 und 94). Inhaltlich geänderte Absätze sollten darüber hinaus im einzelnen erläutert werden.

Obwohl die Neuerlassung eines derart umfangreichen und komplizierten Gesetzes größte Genauigkeit beim Transparentmachen der Änderungen gebietet, enthalten die Erläuterungen zum Teil auch Widersprüche und Ungenauigkeiten: In den Erläuterungen zum § 16 wird zunächst festgestellt, daß § 16 Abs. 1 Z 8 inhaltlich unverändert ist. Zwei Absätze weiter wird ausgeführt, daß § 16 Abs. 1 Z 8 inhaltlich im wesentlichen übernommen wurde und daß bestimmte Regelungen entfallen. Ein anderes Beispiel dieser Art ist die Einfügung des zweiten Satzes in § 78 Abs. 4. In den Erläuterungen zu den §§ § 77 bis 81 wird dann behauptet, daß diese Bestimmungen unverändert aus dem EStG 1972 übernommen wurden.

Im Zusammenhang mit den Erläuterungen ist auch darauf hinzuweisen, daß es im Lichte der neueren Judikatur des Verfassungsgerichtshofes zum Gleichheitssatz - insbesondere im Bereich des Steuerrechtes - besonders wichtig wäre, (insbesondere neu eingeführte) Ausnahmen und Sonderregelungen sachlich zu rechtfertigen, bzw. zumindest den Versuch einer sachlichen Rechtfertigung in den Erläuterungen zu unternehmen. Dies gilt insbesondere für die Regelungen betreffend die

- 9 -

Kapitalertragssteuer und die Übergangsregelungen dazu sowie für die Übergangsregelungen in den §§ 111 bis 128.

III. Zu den einzelnen Bestimmungen:

Zu § 2:

Die Verwendung des Wortes "nur" in Abs. 3 ist im Hinblick auf die Formulierung "sonstige Einkünfte" unzweckmäßig.

Zu § 3:

Im Zusammenhang mit den Steuerbefreiungen weist der Verfassungsdienst auf die strenger werdende Judikatur des Verfassungsgerichtshofes zu Ausnahmeregelungen hin (vgl. etwa das Erkenntnis vom 10.12.1986, G 167/86 u.a.). Alle Ausnahmebestimmungen sollten deshalb daraufhin untersucht werden, ob sie wirklich sämtliche gleichartigen Tatbestände erfassen. Bei Vorliegen einer Ausnahmeregelung, die nicht alle gleichartigen Phänomene erfaßt, könnte der Verfassungsgerichtshof im Sinne seiner neueren Judikatur unter Umständen die Aufhebung des Grundtatbestandes vorsehen. Der Verfassungsdienst regt daher an, den Ausnahmenkatalog des § 3 unter diesem Gesichtspunkt neuerlich und genau zu überprüfen.

Der Ausnahmenkatalog gibt aus der Sicht des Verfassungsdienstes ferner zu folgenden Bemerkungen Anlaß:

Der Tatbestand "oder zur unmittelbaren Förderung der Kunst" in Z 3 lit.a - auch wenn er im EStG 1972 an derselben Stelle vorgesehen war - sollte systematisch besser in einer eigenen lit. in Z 3 angeführt werden.

Im Lichte der oben genannten Judikatur des Verfassungsgerichtshofes zum Gleichheitssatz erscheint es problematisch, daß in Z 3 lit.c nur die der Wissenschaft und

- 10 -

Forschung dienende Tätigkeit im Ausland, nicht aber auch die, die der Kunst dient, befreit wird. Diese Ungereimtheit enthält schon das geltende Recht. Sie sollte aber nur dann übernommen werden, wenn es eine plausible und vertretbare sachliche Rechtfertigung für die unterschiedliche Behandlung gibt. Die Erläuterungen sagen dazu nichts.

Die beiden letzten Sätze nach Z 5 lit.e sollten einen eigenen Absatz in § 3 bilden. Sie passen systematisch nicht in die Aufzählung von Steuerbefreiungen, weil sie eine Sonderregelung für den Jahresausgleich bzw. für die Berechnung des Steuertarifes treffen.

Z 6 wirft die Frage auf, warum Zuwendungen auf Grund von Entscheidungen von Individualorganen nicht befreit werden.

Der zweite Absatz in Z 10 bringt eine eigene, mit Z 10 erster Absatz vergleichbare Befreiung zum Ausdruck. Ihre Formulierung paßt aber nicht in die Systematik des § 3, der mit den Worten "Von der Einkommensteuer sind befreit:..." beginnt. Diese Befreiungsbestimmung sollte einer eigenen Ziffer vorbehalten werden.

Der dritte Absatz der Z 10 sollte - wie schon zu Z 5 vorgeschlagen - einem eigenen Absatz vorbehalten werden. Auch diese Sonderregelung der Berechnung des Steuertarifes und des Ausschlusses des Jahresausgleiches müßte sachlich gerechtfertigt werden können. Ihre diesbezügliche Problematik wird etwa an folgendem Beispiel klar: Wird eine Arbeitnehmerin für zwei Monate eines Jahres als Entwicklungshelferin beschäftigt, und ist sie für einige Monate wegen der Geburt eines Kindes nicht beschäftigt, so ist die Durchführung eines Jahresausgleiches für das im Rahmen des neuerlichen Beschäftigungsverhältnisses im selben Jahr erzielte Einkommen ausgeschlossen, obwohl hierfür kein unmittelbar einleuchtender Grund vorliegt.

- 11 -

Die Z 21 und 22, denen zufolge für die Besteuerung des Einkommens die "Anordnungen der Z 5 sinngemäß anzuwenden" sind, wären in den zu Z 5 vorgeschlagenen neuen Absatz einzuarbeiten. Die Bestimmung könnte etwa lauten:

"(2) Erhält der Steuerpflichtige Bezüge im Sinne des Abs. 1 Z 5 lit.a oder c, Z 21 lit.a (gemäß Abschnitt V und VI des Heeresgebührengesetzes 1985, BGBl.Nr...) oder Z 22 nur für einen Teil des Kalenderjahres, so sind die für das restliche Kalenderjahr bezogenen Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 3 Z 1 bis 4 für Zwecke der Ermittlung des Steuersatzes auf einen Jahresbetrag umzurechnen... ."

Gleichheitsrechtlich bedenklich erscheinen jedenfalls die Befreiungen in den Z 10, Z 18,19 und Z 20. Letztere im Hinblick darauf, daß die unentgeltliche oder verbilligte Beförderung der eigenen Arbeitnehmer durch firmeneigene Fahrzeuge bei anderen als Beförderungsunternehmen ganz offensichtlich nach EStG 1988 einkommensteuerpflichtig ist.

Zu § 4:

Im Zusammenhang mit der Überschrift "3. Gewinn" fällt auf, daß eine mit "2." bezeichnete Überschrift fehlt.

Es ist systematisch nicht einsichtig, warum in Abs. 1 (betreffend den Gewinn) eine Vorschrift über die Absetzung von Instandsetzungskosten getroffen wird. Dies sollte in den §§ 7 oder/und 8 geschehen.

Im Zusammenhang mit Abs. 2 ist die folgende sprachliche Uneinheitlichkeit des Entwurfes aufzuzeigen: in diesem Absatz wird von den "allgemeinen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung" gesprochen, in § 5 von den "handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung" und im § 6 Z 2 von den "Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung".

Es fällt auf, daß die allgemeine Umschreibung des Begriffes der Betriebsausgaben in Abs. 4 nicht immer mit den angeführten

- 12 -

Einzelfällen korrespondiert. So werden etwa Zuwendungen an Museen wohl nur in seltenen Ausnahmefällen "durch den Betrieb veranlaßt" sein. Der zweite Satz sollte deshalb besser lauten: "Als Betriebsausgaben gelten weiters:".

In Abs. 4 Z 2 lit.a sollen die Wendungen "Ausnahme nach unten" und "Ausnahme nach oben" etwa durch die Verwendung der folgenden Formulierung vermieden werden:

"Die 10%-Grenze darf nicht ausgenützt werden, wenn die Zahlungen zu einem unangemessen hohen Kassenvermögen führen würden. Sie darf überschritten werden, wenn die Zahlungen auf Grund einer Anordnung der Versicherungsaufsichtsbehörde erbracht werden."

Zu Abs. 4 Z 3 fällt auf, daß die entsprechende Formulierung im EStG 1972 eindeutiger war.

In Abs. 4 Z 4 letzter Satz bleibt unklar, worauf sich die 5% beziehen (auf den Gewinn oder auf den im vorangehenden Satz erwähnten Unterschiedsbetrag).

Es fällt auf, daß die Durchführung von wissenschaftlichen Lehraufgaben im Einleitungssatz der Z 5 und dann auch in den lit.d und e neben der Durchführung von Forschungsaufgaben berücksichtigt wird, nicht aber in lit.b.

In Abs. 5 wird nunmehr die Geltendmachung der tatsächlichen Aufwendungen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich durch den Betrieb veranlaßten Reisen begrenzt. Eine Begrenzung der Betriebsausgaben ist im Lichte des Erkenntnisses VfSlg. 8457/1978 nur dann sachlich gerechtfertigt, wenn die Unternehmer im großen und ganzen mit den im § 26 Z 4 angeführten Beträgen das Auslangen finden. In den Erläuterungen sollte dazu, insbesondere auch im Hinblick auf die zum Teil wesentlich höheren Beträge in der Reisegebührenvorschrift 1955, BGBl. Nr.18, Stellung genommen werden.

Im Lichte des Gleichheitssatzes müßte im Abs. 8 der Fall

- 13 -

berücksichtigt werden, daß im ersten Gewinnermittlungszeitraum nach dem Wechsel der Gewinnermittlungsart kein Gewinn erzielt wird. Es wird darauf hingewiesen, daß der Verfassungsgerichtshof gerade für einen solchen Fall des Wechsels der Gewinnermittlungsart unter Hinweis auf das Verbot der Doppelbesteuerung die Zulässigkeit des Verlustvortrages ausgesprochen hat (vgl. VfSlg. 9890/1983).

Zu § 5:

Der letzte Satz sollte besser lauten:

"Dies gilt auch für einen Gesellschafter, der sich als Mitunternehmer am Betrieb eines protokollierten Gewerbetreibenden beteiligt."

Die Regelung über das abweichende Wirtschaftsjahr sollte im § 2 Abs. 5 erfolgen.

Zu § 6:

Die Definition des Begriffes der "wesentlichen Beteiligungen" in Z 7 lit.b erscheint entbehrlich, da an diesen Begriff keine Vorschrift des § 6 anknüpft. Sollte die "wesentliche Beteiligung" aber eine der im Einleitungssatz genannten Voraussetzungen sein, so wäre dies ausdrücklich zu regeln. In Z 7 lit.c sollte es statt "... liegen wesentliche Beteiligungen vor (siehe sinngemäß bei lit.b)" besser "wesentliche Beteiligungen gemäß lit.b" heißen (vgl. Pkt. I.7 dieser Stellungnahme).

Zu § 8:

Die in dieser Bestimmung vorgenommene Differenzierung müßte sachlich gerechtfertigt werden. Insbesondere sollte die begünstigende Behandlung der Gebäude, die dem Betrieb des Bank- und Versicherungswesens dienen, gegenüber den Gebäuden aller anderen Betriebe gerechtfertigt werden. Der Hinweis auf

- 14 -

die bisherige Verwaltungspraxis vermag für sich allein noch keine sachliche Rechtfertigung darzutun.

Der Ausdruck "ähnliche betriebliche Zwecke" ist zu unbestimmt, was um so problematischer ist, als in der letzten Zeile dieses Absatzes lapidar an "andere betriebliche Zwecke" als eine Restgröße angeknüpft wird. Außerdem müßte es sich wohl auch in diesem Zusammenhang um Gebäude handeln, die unmittelbar und ausschließlich betrieblichen Zwecken dienen.

Zu Abs. 2 stellt sich zum einen die Frage, ob es dem Durchschnitt der Abnutzung eines Firmenwertes eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebes und eines Gewerbebetriebes entspricht, wenn die Absetzung mit 15 Jahren gesetzlich fixiert wird und zum anderen, ob es sachlich gerechtfertigt ist, für andere Bereiche keine derartige Regelung zu erlassen.

Zu § 11:

Der ungenaue Verweis auf die "mietrechtlichen Vorschriften" sollte durch die exakte Anführung der angesprochenen Gesetze (und Verordnungen?) ersetzt werden.

Zu § 12:

Die Bedeutung des Abs. 7 zweiter Satz und insbesondere der Wendung "entsprechender Betrag" ist dunkel und wird auch in den Erläuterungen nicht aufgeklärt.

Zu § 13:

Da es im zweiten Satz offenbar auf den Zeitpunkt ankommt, in dem die Betriebsausgabe getätigt wird, sollte besser die bisherige Formulierung "im Jahre der Verausgabung voll abgesetzt werden" (statt "entsprechend der Verausgabung") verwendet werden.

- 15 -

Zu § 14:

Dem Pkt. 50 der Legistischen Richtlinien entsprechend sollte Abs. 1 zunächst in Zahlen und dann in Kleinbuchstaben gegliedert werden.

In Abs. 1 lit. a sollte die letzte Zeile entfallen, da die "Anrechnung von Beschäftigungszeiten" wohl nur im Zusammenhang mit gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Regelungen in Betracht kommt. Sollte aber diese Voraussetzung kumulativ zu den ersten beiden hinzutreten, so wäre lit. a wie folgt zu formulieren: "... auf Grund einer gesetzlichen oder kollektivvertraglichen Bestimmung und auf Grund der Anrechnung von ...".

Zu § 16:

Der Klammerausdruck in Abs. 1 erscheint überflüssig.

In Abs. 1 Z 4 kommt die lit. c zweimal vor.

Die in der (zweiten) lit. c gemeinten Personen sollten explizit genannt werden. Die Verweise sind diesbezüglich nicht eindeutig. Überdies stellt sich zu dieser Bestimmung die Frage, um welche Beiträge es sich hier handelt und an wen sie geleistet werden.

In Abs. 1 Z 5 ist entsprechend den Legistischen Richtlinien 1979 das Datum beim Zitat des Bundesgesetzes zu streichen und der Titel im vollen Wortlaut anzuführen.

Zu § 18:

Die "Instandsetzungsaufwendungen zur Sanierung von Wohnraum" im Sonderausgabenkatalog in Abs. 1 Z 3 lit. c sind neu. Es müßte in den Erläuterungen sachlich gerechtfertigt werden, warum nicht auch Instandhaltungsaufwendungen für Wohnraum abzugsfähig sind.

- 16 -

Zu Abs. 3 Z 4 lit. b wäre sachlich zu rechtfertigen, warum die Anschaffung junger Aktien von Aktiengesellschaften, die elektrische Energie, Gas oder Wärme herstellen, nicht als Sonderausgaben anerkannt wird, während der Kauf junger Aktien aller anderen Unternehmen der Sektion Gewerbe und Industrie, deren Unternehmensschwerpunkt die industrielle Herstellung körperlicher Wirtschaftsgüter ist, unter den Sonderausgabentatbestand fällt.

Im Hinblick darauf, daß die Legistischen Richtlinien 1979 solche Zeichen nicht vorsehen, sollte die Unterstreichung des "nicht" in Abs. 4 Z 1 entfallen.

In Abs. 4 Z 1 letzter Satz und Z 2 letzter Satz sollte die Wendung "angeführten Tatsachen" durch das Wort "Umstände" ersetzt werden.

Zum § 20:

Zu Abs. 1 Z 2 stellt sich die Frage, ob es zweckmäßig ist, einen derart unbestimmten Begriff, wie jenen, der "nach allgemeiner Verkehrsauffassung unangemessenen betrieblich oder beruflich veranlaßten Aufwendungen, die auch die Lebensführung des Steuerpflichtigen berühren", zu kreieren.

Überdies ist fraglich, ob der letzte Satz dieser Ziffer ("Nicht abziehbar sind auch Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind.") erforderlich ist, da sich die Nichtabzugsfähigkeit dieser Aufwendungen bereits aus § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 ergibt.

Zu § 21:

In Abs. 1 sollten die Absätze des § 30 des Bewertungssteuergesetzes, auf die verwiesen wird, im einzelnen angeführt werden. (Nach Einschätzung des Verfassungsdienst sind dies die Absätze 3 und 4, möglicherweise auch die Absätze 6 bis 8).

- 17 -

Zu § 22:

Zufolge der im Entwurf vorliegenden Regelung wird in Z 1 lit.b nur mehr bei den Ziviltechnikern die "unmittelbar ähnliche Tätigkeit" berücksichtigt, nicht aber - wie bisher - "ähnliche Tätigkeiten" bei anderen freien Berufen. In den Erläuterungen stützt man sich dabei auf die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, die eine ähnliche Tätigkeit nur bei der Berufsgruppe der Ziviltechniker kennt. Die Regelung erscheint trotzdem gleichheitsrechtlich bedenklich, da die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die sachliche Rechtfertigung nicht ersetzen kann und andererseits die Existenz von solchen "unmittelbar ähnlichen Tätigkeiten" - insbesondere pro futuro - nicht ausgeschlossen werden kann.

Ferner ist nicht ersichtlich, warum die Einkünfte aus der Berufstätigkeit der Architekten aus Z 1 lit.b eliminiert wurden. Falls damit der Judikatur des Verfassungsgerichtshofes (ua. Erk. vom 17.6.1985, B 333/82) begegnet werden soll, derzufolge unter den Begriff "Architekt" im Sinne des § 10 Z 7 lit.c Umsatzsteuergesetz 1972 auch eine freiberufliche Tätigkeit zu subsumieren ist, die als Architektentätigkeit qualifiziert werden kann, ohne daß der Steuerpflichtige über eine formelle Ziviltechnikerbefugnis verfügt, so wird dies vom Verfassungsdienst prinzipiell abgelehnt. (Im übrigen könnte die verfassungskonforme Auslegung des jetzt kreierte Begriffes "unmittelbar ähnliche Tätigkeit eines staatlich befugten und beeideten Ziviltechnikers" den Verfassungsgerichtshof zu demselben Ergebnis führen.)

Zu den in Z 1 lit.b neu hinzugekommenen Einkünften aus einer beratenden Tätigkeit, soweit diese nicht unter die Gewerbeordnung 1973 fällt, ist klarzustellen, daß der Betriebsberater ein gebundenes Gewerbe gemäß § 103 Abs. 1 lit.d Z 4 GewO 1973 ist. Diese Anordnung scheint daher keinen normativen Gehalt zu haben.

- 18 -

Zu Abs. 1 lit.b letzter Satz weist der Verfassungsdienst darauf hin, daß im Sinne des Erkenntnisses des Verfassungsgerichtshofes vom 20. Juni 1984, G 30, 31/82, die Entgelte der Ärzte für die Behandlung von Pfleglingen der Sonderklasse Honorare für die im Rahmen eines Dienstverhältnisses mit dem Krankenanstaltenträger erbrachte Leistungen sind und daß in diesem Bereich kein Raum für direkte Forderungen der Ärzte gegen die Patienten besteht. Diesem Erkenntnis wurde in den meisten Ländern durch Änderung der Krankenanstaltengesetze Rechnung getragen. Die gegenständliche Regelung im Einkommensteuergesetz 1988 würde nicht nur die zitierte Judikatur des Verfassungsgerichtshofes unterlaufen, sondern auch noch die Ärzte bevorzugen, die in einem Bundesland beschäftigt sind, in dem weiterhin die verfassungswidrige Rechtslage beibehalten wurde. Dies muß vom Verfassungsdienst entschieden abgelehnt werden.

In Z 2 fällt auf, daß der Begriff "Einkünfte aus sonstiger selbständiger Arbeit" dreimal und der Begriff "Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art" zweimal vorkommt. Es wird angeregt, die Formulierung durch Vermeidung von Wiederholungen zu vereinfachen.

Zu § 25:

In Abs. 1 Z 2 lit.a ist vorgesehen, daß jene Teile von Bezügen und Vorteilen aus betrieblichen Pensionskassen, die auf die vom Arbeitnehmer einbezahlten Beträge entfallen, nur mit 25% als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit zu erfassen sind. In den Erläuterungen werden dazu verfassungsrechtliche Gründe angeführt. Der Verfassungsdienst nimmt an, daß hier das Problem der Unzulässigkeit der Doppelbesteuerung angesprochen ist. Es ist aber fraglich, ob die vorgesehene 25%-Regelung dieser verfassungsrechtlichen Problematik ausreichend Rechnung trägt. Falls durch die Regelung mit Sicherheit ausgeschlossen ist, daß Teile von Bezügen aus betrieblichen Pensionskassen, die vom Arbeitnehmer "eingezahlt" wurden und nicht als Sonderausgabe

- 19 -

geltend gemacht werden konnten (also besteuert wurden), beim Bezug aus der betrieblichen Pensionskasse noch einmal besteuert werden, so sollte dies in den Erläuterungen zum Ausdruck gebracht werden.

Im übrigen stellt sich die Frage, warum in diesem Fall eine Befreiungsregelung im Rahmen der Formulierung des Steuertatbestandes vorgesehen ist und nicht eine "echte" Ausnahme von der Besteuerung.

Zu Abs. 2 zweiter Satz stellt sich die Frage, warum diese Sonderregelung nur für Krankengelder (und nicht auch für die in Abs. 1 Z 1 lit.c vorgesehenen Bezüge aus der Unfallversorgung) getroffen wird. Dies sollte, da es sich um eine Neuregelung handelt, in den Erläuterungen sachlich begründet werden.

Zu § 27:

Von den in Abs. 1 Z 1 b genannten Bezügen und Vergütungen aus Anteilen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften werden jene nach § 13 KStG 1988 ausgenommen. Diese Ausnahme sollte in den Erläuterungen sachlich gerechtfertigt werden.

Zu § 28:

Es stellt sich die Frage, ob sich die Differenzierung zwischen Herstellungsaufwand und Instandsetzungsarbeiten im Zusammenhang mit der Regelung über die Absetzung sachlich rechtfertigen läßt.

Zu den §§ 30 und 31:

Es stellt sich die Frage, ob die jeweils letzten Absätze erforderlich sind. Es ist nicht ersichtlich, was - bei Fehlen einer solchen ausdrücklichen Anordnung - gegen die Anwendung des § 6 Z 14 auch in diesen Fällen spräche.

Zu § 32:

Die Wortfolge "(z.B. der Ausfall von Forderungen)" sollte entfallen. Vielmehr wäre in den Erläuterungen zu dieser Bestimmung die angesprochene Rechtsprechung darzulegen.

Außerdem sollte auch die Z 2 in Elemente gegliedert werden, die mit Kleinbuchstaben bezeichnet sind (ebenso wie Z 1).

Zu § 33:

Es fällt auf, daß zwar verschiedene Absatzbeträge definiert werden, deren Bedeutung für die Steuerermittlung aber nicht klargestellt wird. (Demgegenüber wird etwa im § 18 klargestellt, daß die Sonderausgaben das steuerpflichtige Einkommen mindern.)

Der Abs. 4 ist ein besonders anschauliches Beispiel dafür, daß die im Entwurf z.T. verwendeten, neuen legislatischen Techniken kaum zur Verbesserung beitragen. Die Bestimmung ist geradezu ein Musterbeispiel für eine äußerst unzweckmäßig gegliederte und unübersichtliche Regelung. Weder die Randstriche noch der Fettdruck vermögen daran etwas zu ändern. Was Not täte, wäre eine adäquate absatzmäßige Gliederung!

Es stellt sich die Frage, ob der Satzteil: "... dessen von ihm nicht dauernd getrennt lebender Ehegatte Einkünfte (§ 2 Abs. 3) von höchstens S 10.000,-- jährlich erzielt ..." nicht entbehrlich ist.

Nach dem vierten Satz des Abs. 4 sind die steuerfreien Einkünfte gemäß § 3 Z 10 in die "Grenzen miteinzubeziehen". Obwohl diese Anordnung aus dem bestehenden Recht übernommen ist, muß dennoch die Frage nach der sachlichen Rechtfertigung - insbesondere im Hinblick auf ähnliche Steuerbefreiungen etwa in § 3 Z 8 und 9 - gestellt werden.

- 21 -

Der sechste Satz im Abs. 4 ("Im Falle einer eheähnlichen Gemeinschaft gelten die für den Alleinverdiener maßgeblichen Einkunftsgrenzen.") gehört wohl systematisch richtig vor die Regelung über den Alleinerhalter.

In Abs. 6 erscheint der letzte Satz überflüssig, da sich diese Anordnung bereits aus § 16 Abs. 3 ergibt.

Zu § 35:

Ähnlich wie bei § 33 fehlt auch hier eine exakte Regelung über die Bedeutung des neu eingeführten Institutes des "Freibetrages" bei der Berechnung der Steuer.

Die in Abs. 2 vorgesehene Aufzählung der Stellen, die für die Ausstellung der erforderlichen amtlichen Bescheinigung zuständig sind, sollte so wie im geltenden Recht mit Hilfe von Ziffern vorgenommen werden. Auch an dieser Stelle wird exemplarisch deutlich, wie wenig die neu verwendete Technik von Randstrichen die Übersichtlichkeit der Regelung verbessert. Es ist wirklich nicht einzusehen, worin der Vorteil gegenüber einer ziffernmäßigen Gliederung liegen sollte.

In Abs. 5 ist im Klammerausdruck das Wort "siehe" zu streichen.

Zu § 37:

In den Erläuterungen zu den einzelnen Tatbeständen der außerordentlichen Einkünfte wird ausgeführt, daß es erst bei einer erheblichen Zusammenballung von Einkünften zu einer Milderung der Progression kommen soll. Im Lichte dieser Ausführungen sollte in den Erläuterungen die sachliche Rechtfertigung dafür dargetan werden, daß die Entlohnung für eine mehrjährige Tätigkeit (selbständig wie unselbständig Erwerbstätiger) nunmehr keine Progressionsmilderung erfahren soll, obwohl vergleichbare "Zusammenballungen" von Einkünften nach wie vor berücksichtigt werden. Daß Einkünfte aus

mehrfähriger Tätigkeit eine Zusammenballung von Einkünften darstellen, ergibt sich nicht nur aus den Materialien zum Einkommensteuergesetz 1972, sondern wurde auch vom Verfassungsgerichtshof ausgesprochen (Erk. vom 19.3.1987, G 289/86 u.a.).

Zu § 38:

Der Verfassungsdienst ist der Ansicht, daß die steuerliche Begünstigung der Verwertung geschützter Erfindungen unter Wegfall des Erfordernisses, daß diese volkswirtschaftlich wertvoll sein müssen, im Lichte des Gleichheitssatzes problematisch sein wird. Dies insbesondere auch im Lichte des gleichzeitig angeordneten Wegfalles der bisherigen Begünstigung für die Einkünfte aus der Verwertung von selbstgeschaffenen literarischen oder künstlerischen Urheberrechten, sofern diese als Nebeneinkünfte erzielt werden.

Zu § 50:

In legistischer Hinsicht wäre darauf hinzuweisen, daß die Gliederung dieser Bestimmung in zwei Absätze und die ziffernmäßige Bezeichnung der im zweiten Satz aufgelisteten Tatbestände völlig unbestreitbar übersichtlicher wäre, als die im Entwurf vorliegende Fassung, die sich der Technik von Randstrichen bedient.

Zudem werden in dieser Bestimmung die Verpflichtung zur fortlaufenden Nummerierung, die Ermächtigung zur Datenermittlung im Sinne des § 6 DSG und die Regelung von Eintragungen in die Haushaltsliste miteinander vermengt; dies alles - bemerkenswerter Weise - unter der Überschrift "Kennzeichnung von Lohnsteuerkarten".

Aus der alleinigen Anführung der Sozialversicherungsnummer als persönliches Datum könnte e contrario der Schluß gezogen werden, daß andere personenbezogene Angaben auf der

- 23 -

Lohnsteuerkarte nicht zulässig sind. Andererseits ist auch darauf hinzuweisen, daß gemäß § 118 BAO der Haushaltsvorstand in die Haushaltsliste die Sozialversicherungsnummer nicht einzutragen hat, sodaß die Frage aufzuwerfen ist, woher die Gemeinden diese erfahren werden. Die Aufnahme der Sozialversicherungsnummer in den Kreis jener Daten, die nunmehr von der Gemeinde auf der Lohnsteuerkarte anzugeben sind, erscheint im Lichte des § 1 des Datenschutzgesetzes bedenklich, da keiner der Gründe des § 1 Abs. 2 DSG vorzuliegen scheint. Die Erläuterungen über die Erforderlichkeit der Aufnahme auch dieses Datums sind unverständlich und nicht ausreichend. Daß dies "im Zusammenhang mit dem Datenaustausch notwendig sei" ist offensichtlich keine Begründung, bedarf im Gegenteil selbst einer Rechtfertigung. Ähnliche Bedenken bestehen im übrigen auch hinsichtlich § 53 Abs. 2 und § 76.

Zu § 54:

Der Verweis in Abs. 4 auf § 53 Abs. 2 Z 1 ist deshalb unrichtig, weil im § 53 EStG 1988 die Untergliederung mit Gedankenstrichen vorgenommen wurde. Dieses Beispiel zeigt im übrigen recht deutlich die Probleme, die diese Form der Feingliederung mit sich bringt.

Zu § 57:

Der Verfassungsdienst sieht keinen Grund für die hier vorgenommene Wiederholung des § 33 Abs. 3 bis 6.

Zu § 63:

Es ist nicht ersichtlich, warum im Abs. 1 von erhöhten Werbungskosten und Sonderausgaben gesprochen wird.

Für beschränkt Steuerpflichtige soll es offenbar gemäß Abs. 5 - außer in den Fällen des Abs. 4 - keine Freibetragsbescheide geben. Diese Anordnung wäre jedenfalls sachlich zu rechtfertigen.

Zu § 67:

Wie schon in den allgemeinen Ausführungen zur Legistik erwähnt ist kritisch zu vermerken, daß diese komplizierte Regelung weder in sprachlicher Hinsicht noch hinsichtlich ihrer Gliederung verbessert wurde. Gerade die Sonderregelung für unselbständig Erwerbstätige hätte aber einer grundlegenden Überarbeitung bedurft.

Der Beginn des vorletzten Satzes in Abs. 3 sollte statt "Die vorstehenden Bestimmungen sind sinngemäß auf" besser lauten: "Dies gilt auch für ...".

Im Abs. 3 vorletzter Satz sind die Worte "in der jeweils geltenden Fassung" im Hinblick auf § 110 zu streichen. Dies gilt auch für Abs. 5.

Der Verweis in Abs. 7 auf lohngestaltende Vorschriften im Sinne des § 68 Abs. 2 lit.a bis c ist unstimmg, da § 68 Abs. 2 keine Unterteilung in Kleinbuchstaben kennt. Bei dieser Neuerung im § 67 sollte im Hinblick auf den Gleichheitssatz geprüft werden, ob es keine anderen Prämien auf Grund lohngestaltender Vorschriften gibt, die mit den hier genannten vergleichbar sind.

Zu § 68:

Der unbestimmte und legistisch unvorteilhafte Verweis auf "gesetzliche Vorschriften" im Abs. 4 ist zwar vom Einkommensteuergesetz 1972 übernommen, dennoch sollten im EStG 1988 die in Frage kommenden Vorschriften genau bezeichnet werden.

Zu § 69:

Auch § 69 wurde aus dem EStG 1972 übernommen. Dennoch erschiene es im Lichte des Legalitätsprinzipes erforderlich, Kriterien anzugeben, nach denen der Bundesminister für Finanzen die Höhe

- 25 -

des Pauschbetrages festzulegen hat! Die Festlegung einer Höchstgrenze allein erscheint hierfür nicht ausreichend. Der Beginn des letzten Satzes sollte besser lauten: "Dies gilt nicht, wenn ...".

Zu § 93:

Mit Erkenntnis vom 17. März 1988, G 7 - 36/87 u.a., hat der Verfassungsgerichtshof ua. die formell schon außerkraftgesetzten bundesgesetzlichen Regelungen über die Einführung der Zinsertragsteuer aufgehoben. Der Verfassungsgerichtshof erachtete es im Hinblick auf § 6 F-VG 1948 als unzulässig, daß neben einer gemeinschaftlichen Bundesabgabe eine ausschließliche Bundesabgabe von demselben Besteuerungsgegenstand erhoben wird. Der Verfassungsgerichtshof vertritt - wie schon in einem einschlägigen Vorerkenntnis - die Auffassung, daß die Aufzählung des § 6 F-VG 1948 taxativ sei und Abgaben der Art, wie sie eine gemeinschaftliche Bundesabgabe neben einer ausschließlichen Bundesabgabe von demselben Besteuerungsgegenstand darstellen, nicht vorgesehen seien. Die nun neu eingeführten Kapitalertragsteuertatbestände entsprechen im großen und ganzen jenen, die ehemals im "Zinsertragsteuergesetz" vorgesehen waren. Es wird darauf hingewiesen, daß dies auf dieselben finanzverfassungsrechtlichen Bedenken stößt, wie sie der Verfassungsgerichtshof in dem genannten Erkenntnis ausgesprochen hat. Der einzige Unterschied zur früheren Zinsertragsteuer besteht darin, daß es sich bei der veranlagten Einkommensteuer und der Kapitalertragsteuer um zwei gemeinschaftliche Bundesabgaben vom selben Besteuerungsgegenstand handelt. Nach Ansicht des Verfassungsdienstes sind aber die Bedenken des Verfassungsgerichtshofes betreffend das unzulässige Nebeneinander von ausschließlichen und gemeinschaftlichen Bundesabgaben von demselben Besteuerungsgegenstand auch auf das Nebeneinander von mehreren gemeinschaftlichen Bundesabgaben von demselben Besteuerungsgegenstand übertragbar. Die Auffassung,

- 26 -

daß die veranlagte Einkommensteuer, die Lohnsteuer und die Kapitalertragsteuer in einer gemeinschaftlichen Bundesabgabe, nämlich der Einkommensteuer, "aufgehen", was aus der Anführung dieser Steuern in einem Klammerausdruck im § 7 Abs. 1 FAG 1985 abgeleitet werden könnte, erscheint dem Verfassungsdienst dagegen nicht vertretbar. Dagegen spricht allein schon die Verteilung der gemeinschaftlichen Bundesabgaben im § 8 Abs. 1 FAG 1985, in der jede der angeführten Steuern nach einem eigenständigen Schlüssel zwischen Bund, Ländern und Gemeinden aufgeteilt wird.

Dieses Problem könnte in der Weise gelöst werden, daß die Kapitalerträge - zumindest jene, die dem Steuerabzug unterliegen - aus der veranlagten Einkommensteuer herausgenommen werden. Dabei wäre auf den Umstand Bedacht zu nehmen, daß Kapitalerträge diesfalls teilweise der veranlagten Einkommensteuer, teilweise der Kapitalertragsteuer unterlägen. Dies wäre insbesondere im Hinblick auf die unterschiedlichen Steuersätze zu berücksichtigen.

Legistisch ist anzumerken, daß die Fälle der Kapitalertragsteuerpflicht des Abs. 4 auch im Abs. 1 anzuführen wären. Dies könnte durch eine Ergänzung erfolgen, die etwa zu lauten hätte:

"(1) Bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2), bei Kapitalerträgen aus im Inland hinterlegten Forderungswertpapieren (Abs. 3) und bei den in Abs. 4 angeführten Beträgen, Entgelten und Vorteilen wird die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer)."

Die Regelung in Abs. 2 Z 3 lit.b betreffend die Geldeinlagen müßte wohl in Abs. 2 Z 3 lit.a getroffen werden.

In Abs. 6 sollte man nicht von "Hoheitsbetrieben" sprechen, sondern von "Betrieben gemäß § 2 Abs. 5 des Körperschaftssteuergesetzes 1988".

- 27 -

Darüberhinaus wirft § 93 zahlreiche gleichheitsrechtliche Probleme auf:

1. Warum unterliegen Zinserträge aus Wertpapieren, die ein Forderungsrecht verbriefen, der Kapitalertragsteuerpflicht, wenn sie nach dem 31.12.1983 im Inland begeben worden sind, während Wertpapiere im Sinne des Abs. 3 erst dann kapitalertragsteuerpflichtig sind, wenn sie nach dem 31.12.1988 begeben werden? Warum besteht für Zinserträge aus Wandel- und Gewinnschuldverschreibungen überhaupt eine uneingeschränkte Kapitalertragsteuerpflicht?
2. Ist es sachlich zu rechtfertigen, daß es bei den Wertpapieren gemäß Abs. 2 Z 4 lit.b auf die Begebung im Inland ankommt, während Abs. 3 auf Wertpapiere abstellt, die im Inland oder im Ausland begeben werden?
3. Warum ist bei jenen Kapitalerträgen, die bisher schon der Kapitalertragsteuer unterlagen, der Zufluß zum Betriebsvermögen unbeachtlich, während bei den "neuen", der Abzugsteuer unterliegenden Kapitalerträgen (Abs. 2 Z 3, 4 und Abs. 4) ein solcher Zufluß Betriebseinnahmen darstellt und abzugsfähig ist? (Abs. 6)

Diese Fragen wären zumindest in den Erläuterungen zu beantworten.

Zu § 94:

Die Z 3, 4 und 5 werfen gleichheitsrechtliche Probleme auf. In diesem Sinne wäre in den Erläuterungen die sachliche Rechtfertigung für folgende Differenzierungen darzutun:

1. die unterschiedliche Behandlung von Zinserträgen aus Sichteinlagen und aus Spareinlagen (Z 3): Zinserträge aus Sichteinlagen sollen schon dann kapitalertragsteuerpflichtig sein, wenn sie 1% übersteigen, während Spareinlagen erst bei

- 28 -

einem höheren Betrag kapitalertragsteuerpflichtig werden sollen; beiden ist aber gemeinsam, daß sie kurzfristig verfügbar sind.

2. Zinserträge aus Geldeinlagen und sonstigen Forderungen von Banken sollen von der Kapitalertragsteuerpflicht ausgenommen sein (Z 4): Das in den sehr kurzen Erläuterungen dazu vorgetragene Argument, wonach es sich dabei um Zwischenbankeinlagen handle, vermag die unterschiedliche Behandlung nicht zu rechtfertigen. Zum einen müßte begründet werden, warum Zwischenbankeinlagen von der Kapitalertragsteuerpflicht auszunehmen wären, zum zweiten wird angezweifelt, daß es sich bei sämtlichen dieser Geldeinlagen und Forderungen von Banken um Zwischenbankeinlagen handelt. Dasselbe Bedenken trifft auf die Ausnahme in Z 5 zu.
3. Alle sonstigen Kapitalerträge in jener Höhe, die Z 3 vorsieht, sind nicht kapitalertragsteuerfrei.

In den Erläuterungen zu Z 3 wird ausgeführt, daß mit dem "Zinsertrag, der nicht höher ist als jener, der sich aus dem Zinssatz bei Spareinlagen mit gesetzlicher Kündigungsfrist (§ 19 Abs. 4 des Kreditwesengesetzes) ergibt", der Eckzinsfuß gemeint sei. Es wird weiter ausgeführt, daß eine Spareinlage mit gesetzlicher Kündigungsfrist nicht unter die Befreiung falle, wenn der Zinsertrag höher ist als der Eckzinsfuß. Diese Intention des Gesetzgebers kommt aber im Wortlaut des im Entwurf vorliegenden Bundesgesetzes Gesetzes nicht zum Ausdruck kommt. Darüberhinaus stellt sich die Frage, ob diese Intention in verfassungsrechtlich einwandfreier Weise verwirklicht wäre. Der zitierte Satzteil in Z 3 ist höchst unbestimmt. Die Regelung baut offenbar darauf auf, daß es derzeit (faktisch) Abkommen der Banken gibt, in denen die Höhe des Zinssatzes für Spareinlagen mit gesetzlicher Kündigungsfrist generell festgelegt ist; in der vorliegenden Entwurfsbestimmung kommt das nicht zum Ausdruck. Gibt es aber kein solches Abkommen,

- 29 -

dann könnten die Banken jeweils völlig unterschiedliche Zinssätze für Spareinlagen mit gesetzlicher Kündigungsfrist festlegen. Es wäre dann nach Z 3 völlig offen, welcher Zinssatz sich bei Spareinlagen mit gesetzlicher Kündigungsfrist ergibt und auf welchen Zinssatz demnach abzustellen wäre.

Zu § 95:

Die unterschiedlichen Steuersätze für Kapitalerträge werfen ein weiteres gleichheitsrechtliches Problem auf, zu dem jedenfalls in den Erläuterungen Stellung genommen werden sollte.

Im übrigen ist § 95 Abs. 1 offensichtlich unstimmg, da es die verwiesenen Normen (§ 93 Abs. 1 Z 1 bis 4) nicht gibt.

Zu § 96:

Im Lichte des beabsichtigten besonderen Schutzes für das Bankgeheimnis (siehe die zur Begutachtung versendete KWG-Novelle) scheint es rechtspolitisch problematisch, daß gemäß Abs. 2 letzter Satz Kapitalerträge auch dann anzumelden sind, wenn kein Steuerabzug vorzunehmen ist.

Zu § 98:

Im Einleitungssatz muß es wohl heißen: "(§ 1 Abs. 3)".

Gemäß Z 5 sind nur Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 2 nicht aber Kapitalerträge gemäß § 93 Abs. 3 und 4 (beschränkt) steuerpflichtig. Die unterschiedlichen Ergebnisse, die sich aus dieser Regelung für Kapitalerträge ergeben (siehe S 35 der Erläuterungen) werfen gleichheitsrechtliche Probleme auf.

Desgleichen stellt sich die Frage nach der sachlichen Rechtfertigung der in derselben Ziffer festgelegten Ausnahme von der beschränkten Steuerpflicht für Zinsen aus Anleihen und Pfandbriefen und Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch eingetragen sind.

Zu § 107:

Im Hinblick auf § 110 wäre die zweimal verwendete Wendung "in der jeweils geltenden Fassung" in Abs. 3 lit.b zu streichen.

Zu den Übergangsbestimmungen:

Diese - zum Teil recht komplizierten Regelungen - sollten auf jeden Fall erläutert werden.

Zu § 111:

Der Inhalt dieser Regelung ist unklar. Es dürfte offenbar gemeint sein, daß bundesgesetzliche Verweisungen auf das EStG 1972 als Verweisungen auf die thematisch entsprechenden Bestimmungen des EStG 1988 gelten, und zwar auch dann, wenn die Normen inhaltlich geändert wurden. Letzteres wäre insoweit problematisch, als die Tragweite einer solchen Vorschrift kaum abzusehen sein wird. Es sollte jedenfalls in einer Anlage eine Liste erstellt werden, aus der sich eindeutig ergibt, welche die entsprechenden Bestimmungen des EStG 1988 sind.

Zu den §§ 112 - 128 allgemein:

Zu den Übergangsbestimmungen ist folgendes grundsätzlich anzumerken:

Die Übergangsbestimmungen sollten systematisch besser wie folgt gereiht werden:

1. Zusammenfassung jener Bestimmungen des EStG 1972, die bei Vorliegen bestimmter Voraussetzungen auch nach dem 1. Jänner 1988 weiter anzuwenden sind (z.B. § 112, § 113, § 116, § 117 Abs. 4 usw.),
2. Zusammenfassung jener Bestimmungen, die anordnen, daß bestimmte nach dem EStG 1972 in Anspruch genommene

- 31 -

Einrichtungen als solche des EStG 1988 gelten (z.B. § 117 Abs. 1 und 5, § 122, § 124 Abs. 2, § 126),

3. die vorgesehene Änderung des § 9 Abs. 1 EStG 1972,
4. die Aufhebung von Teilen des § 38 des Stadterneuerungsgesetzes, des Art. IV des Bundesgesetzes über die Änderungen mietrechtlicher Vorschriften und von Vorschriften über Mietzinshilfen sowie des § 19 des Denkmalschutzgesetzes.
5. die Übernahme von Bestimmungen des EStG 1967, soweit dies unbedingt erforderlich ist.

Zu § 112:

§ 3 Z 31 EStG 1972 bezieht sich auf Wertpapiere, die jedenfalls vor dem 1. Jänner 1989 erworben wurden, da es sich dabei um jene Wertpapiere handelt, die in § 107 EStG 1972 angeführt sind. Wie in den Erläuterungen zu § 3 des vorliegenden Entwurfes ausgeführt ist, ist ein Weiterbestand der Steuerbefreiung gemäß § 3 Z 31 EStG 1972 vorgesehen. Eine solche Weitergeltung einer Bestimmung eines sonst außerkraftgetretenen Gesetzes wäre statt in einer Übergangsbestimmung besser im Katalog des § 3 dieses Entwurfes anzuordnen. Es ist nicht erforderlich, daß § 107 EStG 1972, auf den sich die Steuerbefreiung bezieht, auch für Zeiträume nach dem 31. Dezember 1988 für anwendbar erklärt wird. § 107 EStG 1972 betraf den Erwerb von Wertpapieren, deren Zinserträge gemäß § 3 Z 31 befreit sind. Solche Wertpapiere konnten aber nur bis 7.9.1979 erworben werden. Für deren begünstigten Erwerb galt und gilt weiterhin das EStG 1972.

Z 5 schafft eine Sonderregelung zur grundsätzlichen Einkommensteuerpflicht von Zinsen und anderen Erträgen aus sonstigen Kapitalforderungen jeder Art gemäß § 27 Abs. 1 Z 4 EStG 1988. Das EStG 1972 sah für diese Zinsen eine teilweise Befreiung von

der Einkommensteuerpflicht vor. Im Vertrauen darauf sind sicher zahlreiche Teilschuldverschreibungen dieser Art erworben worden. Es ist daher ohne Zweifel gerechtfertigt, eine Übergangsregelung zu schaffen. Die unbefristete Weiteranwendung des § 27 Abs. 5 EStG 1972 stellt aber keine Übergangsregelung mehr dar. Sie ist eine dauerhafte Sonderregelung, die nach dem Entwurf dieses Bundesgesetzes weiter gilt. Dieses Nebeneinander von Alt- und Neurecht könnte gleichheitsrechtlich problematisch sein.

Für die in Z 6 angeordnete weitere Anwendbarkeit der Steuerbefreiung des § 27 Abs. 6 Z 3 EStG 1972 gilt das zu Z 5 Gesagte. Diese Bestimmung erscheint allerdings insoweit widersprüchlich, als einerseits eine Einkommensteuerbefreiung aus dem alten Recht unbefristet aufrechterhalten wird, während gleichzeitig für den gleichen Tatbestand ohne Übergang eine Kapitalertragsteuerpflicht neu eingeführt wird, für die zudem abweichend von § 46 EStG 1988 die Anrechnungsmöglichkeit ausgeschlossen wird.

Zu Z 8 sollte überlegt werden, ob die Anordnung einer fortgesetzten Geltung von Bestimmungen des EStG 1967 unerlässlich ist. Bejahendenfalls wäre einer Bestimmung mit dem Wortlaut, wie in § 110 Z 1 und 3 EStG 1972 vorgesehen, der Vorzug zu geben.

Zu § 115:

Jene Absätze des § 38 des Stadterneuerungsgesetzes, des Art. IV des Bundesgesetzes über die Änderung mietrechtlicher Vorschriften und über Mietzinshilfen, BGBl.Nr. 409/1974, und des § 19 des Denkmalschutzgesetzes, die sich auf das EStG 1972 beziehen, sollten aufgehoben werden. Dies hätte in einem eigenen Abschnitt zu erfolgen. Die im zweiten Satz vorgesehene Anordnung sollte dann in einem eigenen Artikel getroffen werden. Pkt. 71 der Legistischen Richtlinien 1979 ist dabei zu beachten.

- 33 -

Zu § 117:

Im Abs. 2 ist offensichtlich beabsichtigt, § 9 EStG 1972 - der wie auch alle anderen Bestimmungen des EStG 1972 nach dem 1.1.1988 einen auf die Vergangenheit beschränkten, zeitlichen Anwendungsbereich hat - rückwirkend zu novellieren. Dies sollte in einer eigenen Novellierungsanordnung betreffend das EStG 1972 erfolgen.

In Abs. 3 soll es wohl lauten: "In den Wirtschaftsjahren 1985 bis 1987 gebildete Investitionsrücklagen ...". Diese Anordnung wäre in einem eigenen Artikel der für notwendig erachteten Novellierung des EStG 1972 zu treffen.

Die Anordnung des Abs. 4 gehört systematisch zu § 112.

Im Abs. 5 ist wohl im letzten Satz "§ 10 Abs. 6 EStG 1972" gemeint. Dies sollte durch ausdrückliches Zitat klargestellt werden.

Abs. 7 ist schwer verständlich. Die fiktive Neurückstellung ergibt sich wohl unter Heranziehung des § 14 Abs. 7. Der Wortlaut der Z 1 bringt dies nicht zum Ausdruck.

Zu § 118:

Die Erläuterungen zu § 16 Abs. 1 Z 8 ergeben, daß sich für Wirtschaftsgüter, die vor dem 1.1.1989 angeschafft, hergestellt oder unentgeltlich erworben wurden und der Einkunftserzielung gedient haben, an der Bemessung der Abschreibungsgrundlage nach dem EStG 1972 nichts ändern soll. Diese Bestimmung ist von der Formulierung her höchst unklar. Sie gehört systematisch zu § 112. Ihre Intention ist es, daß § 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1972 für bestimmte Wirtschaftsgüter weiterhin angewendet werden soll.

Zu § 119:

Es ist unklar und unbestimmt, in welchem Ausmaß sich die Zeiträume für Versicherungsverträge, die unter Abs. 1 Z 2 fallen, zwischen 10 bis 15 Jahren erhöhen.

Die Sonderbestimmung in Abs. 2, die bis 1999 neben den neuen § 18 Abs. 4 Z 1 tritt, wäre jedenfalls sachlich zu rechtfertigen.

Abs. 3 bezieht sich wohl auf § 18 Abs. 1 Z 2 EStG 1972. Es sollte beide Male § 18 Abs. 1 Z 2 mit dem Zitat EStG 1972 zitiert werden. Diese Regelung gehört im übrigen systematisch zu § 112.

Zu § 120:

Es muß wohl "Beträge" statt "Beiträge" heißen.

Da sich an der Anordnung des § 18 Abs. 1 Z 3 lit.a EStG 1972, was die achtjährige Bindungsfrist betrifft, nichts geändert hat, ist es unverständlich, daß die Bindungsfrist für jene, die vor dem 1.1.1982 Beträge dieser Art geleistet haben, herabgesetzt wird. Für alle anderen Beträge dieser Art, die nach dem 1.1.1982 geleistet wurden, gilt wohl die achtjährige Bindung gemäß dem neuen § 18 Abs. 1 Z 3 lit.a EStG 1988.

Zu § 122:

Im Abs. 1 hätte das Wort "sinngemäß" zu entfallen.

Zu § 124:

Diese Bestimmung gehört systematisch zu § 112, da § 28 Abs. 2 EStG 1972 auch nach dem 1.1.1989 angewendet werden soll, wenn vor diesem Zeitpunkt die Werbungskosten auf 10 Jahre verteilt geltend gemacht worden waren.



REPUBLIK ÖSTERREICH
BUNDESKANZLERAMT

A-1014 Wien, Ballhausplatz 2
Tel. (0222) 531 15/0
Fernschreib-Nr. 1370-900
DVR: 0000019

GZ 600.525/3-V/4/88

An das

Präsidium des Nationalrates

1017 W i e n

Sachbearbeiter

Klappe/Dw

Ihre GZ/vom

Bernegger

2426

Betrifft: Einkommensteuergesetz 1988 - EStG 1988;
Entwurf

Der Verfassungsdienst übermittelt anverwahrt 25 Ausfertigungen seiner Stellungnahme zu dem mit Note vom 31. März 1988, GZ 06.0102/4-IV/6/88, versendeten Entwurf eines Einkommensteuergesetzes 1988.

10. Mai 1988
Für den Bundesminister für
Gesundheit und öffentlicher Dienst:
HOLZINGER

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung:

h.

Zu § 125:

Diese Bestimmung stellt keine Sonderregelung zu der allgemeinen Inkrafttretensregelung im § 129 dar. Sie ist daher nicht erforderlich und sollte entfallen. Sie könnte den Grundsatz, von dem man bei dem vorliegenden Entwurf wohl ausgeht, in Frage stellen, daß dann, wenn der Gesetzgeber nicht ausdrücklich anderes regelt, das EStG 1988 gilt.

Zu § 128:

Abs. 1 stellt eine eigene Inkrafttretensregelung für die Kapitalertragsteuer dar. Diese Anordnung gehört also systematisch zu "X. SCHLUSSBESTIMMUNGEN". (Dies zeigt auch der Verweis auf § 128 im § 129 Abs. 1 Z 3.)

Die Sonderregelung des Abs. 2 wäre sachlich zu rechtfertigen. Problematisch scheint, daß für bestehende Wertpapiere gemäß § 93 Abs. 2 Z 4 lit. b für die mit dem EStG 1988 eintretende Kapitalertragsteuerpflicht eine Übergangsregelung geschaffen wird, nicht aber für Zinserträge aus bestehenden Wandel- und Gewinnschuldverschreibungen oder für vergleichbare sonstige Kapitalerträge, die nunmehr (neu) der Kapitalertragsteuer unterworfen werden.

Das in Abs. 3 ausgesprochene Verbot der Nachversteuerung von Kapitalertragsteuer für steuerfreie Einkünfte gemäß § 112 Z 5 und 6 erscheint gleichheitsrechtlich bedenklich. § 46, der generell die Anrechnung regelt, kennt eine derartige generelle Ausnahme von der Anrechnung nicht. Insbesondere im Lichte des § 46, neben den die Anordnung dieses Absatzes tritt, erscheint dieser Absatz gleichheitsrechtlich bedenklich.

- 36 -

Zu § 130:

Diese Anordnung wäre unbedingt in Ziffern zu untergliedern.

10. Mai 1988
Für den Bundesminister für
Gesundheit und öffentlicher Dienst:
HOLZINGER

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung:

A handwritten signature in black ink, appearing to be 'D. Schmid', written over the printed text 'Für die Richtigkeit der Ausfertigung:'.

