

56/SN-324/ME
1 von 156



**KAMMER DER
WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER**

An das
Präsidium des Nationalrates
Parlament

Dr.Karl-Renner-Ring 3
1010 Wien

Betrifft	GESETZENTWURF
Zi.	54 -GE/19 P3
Datum:	15. SEP. 1993
Verteilt	16. Sep. 1993 Kender

Wien, am 6. September 1993

Betrifft: GZ 14 0403/2-IV/14/93
Steuerreformgesetz 1993

A. Jaurisch

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder beehrt sich, Ihnen anbei ihre Stellungnahme zum Steuerreformgesetz 1993 in 25facher Ausfertigung zu übermitteln.

Hochachtungsvoll

Der Präsident:

Der Kammerdirektor:



Paula Schneider

Dr.Ernst Traar e.h.

Dr.Paula Schneider

Beilagen

Eine Ausfertigung dieser Stellungnahme ergeht auch an:

- Bundesminister Dkfm.Ferdinand Lacina
- Staatssekretär Dr.Johannes Ditz
- AbgzNR Univ.Prof.Dr.Ewald Nowotny
- AbgzNR Hermann Böhacker, Steuerberater
- AbgzNR Mag.Erich Schreiner, Steuerberater
- AbgzNR Walter Riedl, Steuerberater
- AbgzNR Mag.Cordula Frieser, Steuerberater

Bennoplatz 4, A-1081 Wien
Telefon: 0222/40 190 - 0
Telefax: 0222/40 190 - 255

Bundeskammer der gewerblichen Wirtschaft, z.Hd.Herrn Generalsekretär
Dkfm.Dr.Günter Stummvoll
Österreichischer Rechtsanwaltskammertag
Bundeskonzferenz der Kammern der Freien Berufe
Industriellenvereinigung
Österreichische Ärztekammer
Bundesingenieurkammer
Hauptverband der österreichischen Sozialversicherungsträger in Wien
Österreichische Apothekerkammer
Österreichische Dentistenkammer
Österreichische Notariatskammer
Bundeskammer der Tierärzte Österreichs
Österreichische Patentanwaltskammer
Bundeskammer für Arbeiter und Angestellte, z.Hd.Herrn Präsident Mag.Heinz
Vogler
BMF/Abteilung IV/14, z.Hd. Herrn OR Or.Peter Quantschnigg/OR Or.Roland Grabner z.K.
Sektionschef Dr.Wolfgang Nolz, BMF
Präsident des Verwaltungsgerichtshofes Univ.Doiz.Dr.Clemens Jabloner
Präsident des Verfassungsgerichtshofes Univ.Prof.Dr.Ludwig Adamovich
Dr.Jörg Haider, Obmann des Klubs der Freiheitlichen Partei Österreichs
Mag.Dr.Madeleine Petrovic, Obfrau Der Grüne Klub
Dr.Heinrich Neisser, Obmann des Parlamentsklubs der Österreichischen Volkspartei
Dr.Willi Fuhrmann, Obmann des Klubs der Sozialdemokratischen Abgeordneten
und Bundesräte
Dr.Heide Schmidt, Obfrau Liberales Forum
Österreichische Nationalbank



PD

**KAMMER DER
WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER**

V (bitter) erfolgt

**STELLUNGNAHME
DER
KAMMER DER WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER
ZUR STEUERREFORM II**

Wien, am 6. September 1993

Bennoplatz 4, A-1081 Wien
Telefon: 0222/40 190 - 0
Telefax: 0222/40 190 - 255

An das
Bundesministerium für Finanzen

Himmelpfortgasse 2-8
1010 Wien

Wien, am 6.9.1993

Betrifft: **STEUERREFORM II**

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder gibt zu dem am 22. Juli 1993 erhaltenen Entwurf des Gesetzespaketes "Steuerreform II", bestehend aus

- Steuerreformgesetz 1993,
- Kommunalsteuergesetz 1993,
- Kreditsteuergesetz 1993,

die nachfolgende Stellungnahme ab.

Wir verbleiben mit der Bitte um Kenntnisnahme

mit vorzüglicher Hochachtung

Für den Fachsenat für Steuerrecht
Der Leiter:

Für die Kammer der Wirtschaftstreuhänder
Der Präsident: Der Kammerdirektor:

Univ.Prof.Dr.G.Heidinger e.h.

Dr.Ernst Traar e.h.

Dr.Paula Schneider

**STELLUNGNAHME
DER
KAMMER DER WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER
ZUR STEUERREFORM II**

Wien, am 6. September 1993

Referenten:

Univ.Prof.Dr.Gerald Heidinger, Tel: 0316/38 14 72

Prof.Dkfm.Dr.Franz Weiler, Tel:0222/51 22 676, und

Prof.Walter Köglberger, Tel: 0732/78 57 85, sowie

Mag.Horst Bergmann

Mag.Dr.Peter Brauner

Mag.Dr.Karl Bruckner

Dkfm.Dr.Franz Burkert

Mag.Dr.Christoph Drabek

Herbert Fritz Faulhaber

Mag.Heribert Gassner

Dr.Pipin Henzl

Univ.Doiz.Dr.Robert Hofians

Prof.Johannes Hollik

Mag.Dr.Thomas Keppert

Wolfgang Alois Khun

Dr.Gerhard Kohler

Mag.Dr.Wilfried Korber

Univ.Doiz.Dr.Michael Lang

Univ.Prof.Dr.Eduard Lechner

Prof.Dr.Gerhard Lehner

Dr.Wolfram Littich

Prof.Dr.Helmut Samer

Mag.Gottfried Schellmann

Dr.Reinhard Schwarz

Dr.Andreas Staribacher

ao.Univ.Prof.Dr.M. Tanzer

Mag.Margit Widinski

Mag.DDr.Johann Zöchling

unter Berücksichtigung der Stellungnahmen zahlreicher Kollegen.

Leitlinien dieser Stellungnahme sind:

Als Treuhänder der Wirtschaft sollen - unter Zurückstellung von Gruppeninteressen - Leitlinie für unsere Stellungnahme zu den Entwürfen der Steuerreformgesetze 1993 sein:

1. Die Aufhebung der Kumultivbesteuerung durch Abschaffung zunächst der Vermögensteuer entspricht unseren Vorschlägen im Konnex mit der Einführung der Endbesteuerung der Zinsen.
2. Die gleichzeitige, überraschend entschiedene Abschaffung der Gewerbsteuer in einem Schritt ließ aus Gründen des Finanzausgleiches und der gesellschaftspolitischen Strömungen kurzfristig wohl keine andere Wahl als die Belastungsumschichtung insbesondere auf die Lohnkosten.
3. Die dritte Etappe der Steuerreform sollte aus volkswirtschaftlichen und ökologischen Gründen eine Umschichtung von Lohnnebenkosten auf die umweltbelastenden Verbrauchstatbestände bringen.
4. Die in der Steuerreform allein vorgesehene Nettoentlastung der Unternehmereinkünfte von rd 4 Milliarden Schilling wird durch die voraussichtlich unvermeidliche Anhebung verschiedener Beiträge bereits 1994 zumindest auf null saldiert werden.
Für die Akzeptanz der Reformmaßnahmen ist es bei der großen Anzahl der Verlierergruppen (Freiberufler, Betriebe mit hoher Lohnsumme, aber geringen Gewinnen etc.) erforderlich, die Detailbestimmungen der Reform für die Betroffenen akzeptabel zu machen und damit alles zu vermeiden, wichtige Berufsgruppen zu diskriminieren bzw. ungerechte bzw. unvollziehbare Steuervorschriften einzuführen.

5. Der gebotenen Besteuerungsmoral widerspricht uE z. B. :

* Gewinne sofort und voll zu besteuern, Verluste jedoch erst später oder nie zu berücksichtigen (siehe neue "Übergangsvorschriften"/Liebhaberei bei "Änderung der Bewirtschaftungsart"/ Verluste bei volkswirtschaftlich erwünschten Auslandsbeteiligungen/ Verluste bei der Veräußerung bestimmter Beteiligungen/etc.)

* "Meistbelastungsklauseln", z.B. bei wesentlich beteiligten Geschäftsführern die Lohnabgaben vorzuschreiben, die Lohnsteuervorteile des Nichtselbständigen nicht zu gewähren/ bei Eigentumswohnungen die Spekulationsausnahme erst ab WE-Vertrag, bei der Liebhaberei zu Lasten der Abgabepflichtigen aber bereits eine Vorvereinbarung 10 Jahre vor der WE-Begründung als mögliche Privatnutzung anzusehen.

6. Die Administration darf nicht zusätzlich erschwert werden, unser Steuersystem darf nicht nur in den Steuersätzen, sondern muß auch in der Administration Europareife haben.

Daher ist anzustreben:

* nicht zusätzliche Gräben zwischen Handelsrecht und Bilanzsteuerrecht aufzureißen, sondern im Gegenteil, eine zunehmende Vereinheitlichung von beiden Seiten anzustreben.

* Kleinbetriebe nicht -wenn sie die Vorteile einer erhöhten Rechtssicherheit durch die Pauschalierung in Anspruch nehmen wollen - dazu zu verurteilen, den Betrieb ohne modernes Rechnungswesen mit mittelalterlichen Hilfsaufzeichnungen führen zu müssen.

7. Unrationelles Arbeiten durch neue Terminsetzungen zu verhindern, wie z.B.

* die Vorverlegung der Umsatzsteuertermine auf den 25. des Folgemonats

* das Verbot einer laufenden Verbuchung bei der neuen Pauschalierung

8. Den Grundsatz von Treu und Glauben weder durch Gesetze noch durch rückwirkende Erlässe immer wieder zu verletzen wie z.B. bei der ab 1/1/93 vorgesehenen einseitigen Übergangsbesteuerung/den neuen Liebhaberei- und DE für Bauherrnmodelle u.Ä. Die Judikatur des Verfassungsgerichtshofes z.B. zur Kürzung der Freiberuflerinvestitionsrücklage 1988 zeigt eindeutig, daß der neuerliche Versuch

rückwirkender Verböserungen nicht haltbar ist. Dies dennoch - sozusagen als Abschreckung - zu versuchen, genauso wie rückwirkende Erlässe mit neuen Rechtsansichten, wonach der Abgabepflichtige vor Jahren wissen sollte, was dem Erlaßgeber Jahre später einfiel - widerspricht dem Grundsatz der Besteuerungsmoral als Voraussetzung von mehr Steuermoral.

Unser Ziel ist:

Österreich's Steuergesetze sollen nicht nur - was schon bisher vom Ausland, insbesondere Deutschland, immer wieder anerkannt wird - bei der Systemlösung der Unternehmensbesteuerung bzw. der Zinsenbesteuerung, sondern auch bei den Detailbestimmungen unserer Steuergesetze unter Beweis stellen, daß wir ein demokratischer Rechtsstaat sind, der dem Steuerbürger eine sachliche Gleichbehandlung in der Steueradministration und damit ein schrittweise gerechteres Steuersystem bietet.

INHALTSVERZEICHNIS DER STELLUNGNAHME

I. VORBEMERKUNGEN	10
II. ALLGEMEINES	13
a) Abbau der Kumulativbelastung.....	13
b) Abbau der Rechtsformdifferenzierung.....	13
c) Allgemeine Veranlagung.....	13
III. STEUERFÄLLIGKEITSTERMIN	14
IV. PAUSCHALIERUNG	19
V. AUSEINANDERTRIFTEN RLG-BILANZSTEUERRECHT	29
VI. EINKOMMENSTEUERGESETZ (OHNE LOHNVERRECHNUNG)	33
a) Zu § 2 Abs. 4 EStG - Nicht betriebliche Einkünfte von Personengesellschaften	33
b) Z 5 (§ 4 Abs. 10), Z 35a (§ 37 Abs. 2 Z3) und Z 98:	33
c) § 6 Z 2 lit a EStG - Unzulässigkeit pauschaler Wertberichtigung für Forderungen	36
d) § 9 EStG - Rückstellungen statt Investitionsrücklagen	38
e) § 10 Abs. 5 EStG	42
f) § 12 Abs. 3 EStG	43
g) Zu § 13 EStG	43
h) Zu § 14 EStG	44
i) § 18 - Sonderausgaben	48
j) § 20 Abs. 2 EStG und § 97 Abs. 4 Ziff. 1 EStG, Aufwandzinsen	52
k) Zu § 24 Abs. 6 EStG - Ratenzahlung für den Aufgabegewinn von Gebäuden	53
l) Zu § 26 Ziff. 4 EStG - Definition der Dienstreise für Unselbständige	55
m) Zu § 27 Abs. 3 Ziff. 3 EStG und § 94 Ziff. 10 EStG Beteiligungsaktien unattraktiv	55
n) Zu § 28 Abs. 8 EStG - Besteuerung eines Veräußerungsgewinnes bei Bauherrnmodellen vor Erreichen eines Totalgewinnes	56
o) Zu § 29 Z 1, 2. Satz; Steuerpflicht von Versicherungsrenten	58
p) Zu § 30 Abs. 2 Z 1 EStG - Spekulationsbegünstigung für Eigenheime	58
q) Zu § 31 Veräußerung von Beteiligungen	58
r) Zu § 32 Z.1 iVm § 37 Abs.2 Z.4 EStG - Tarifermäßigung für gewisse "Entschädigungen" insbes. einkommensteuerpflichtige Abfertigungen	62
s) 1. Zu § 33 Abs.3 EStG Valorisierung der Tarifstufen	62
t) 1. Zu § 37 Abs.1 EStG - Horizontaler Verlustausgleich bei ermäßigten Steuersätzen	63
u) Zu § 81 EStG Lohnsteuerliche Betriebsstätten nach 6 Monaten	64
v) Zu § 93 EStG - Steuerabzugspflichtige Kapitalerträge/Einbeziehung von Privatdarlehen	64
w) Zu § 96 Abs.1 Z.2 EStG Vz. Termine für KESt nicht vorverlegen	64

x)	Zu § 97 Abs.4 EStG iVm § 37 Abs.4 EStG - Werbungskostenabzug bei Regelbesteuerung für Beteiligungserträge	65
y)	Zu § 98 Z.2 Verwertungsstatbestand streichen	66
z1)	Zu § 102 Abs.1 Z.3 EStG Antragsveranlagung für alle abzugspflichtigen Einkünfte nach § 99	66
z2)	Zu § 102 Abs.2 Z.2 EStG Stammfassung von 1988 wieder herstellen	67
z3)	§ 103 EStG, Weiterführung der Zuzugsbegünstigung nach der bisherigen Verwaltungsübung	67
z4)	Zu § 112 Abs.2 EStG - Endbesteuerung für Wertpapiere der Freiberuflerinvestitionsrücklage für 1993	69
z5)	Zu § 116 Abs.1 EStG: Vorzeitige JR-Auflösung auch für 1992 bzw. auch außerbücherlich	69
z6)	Zu §§ 127 bis 129 EStG	70
z7)	Inkrafttreten - Z 98: Rückwirkung verfassungswidrig	70
VII.	BESTIMMUNGEN BETREFFEND LOHNABGABEN	72
a)	Mitarbeiterbeteiligung (§ 3(1) 15 EStG)	73
b)	Bezüge gem. § 3(1) 10 und 11 - § 3(3) EStG	73
c)	Dienstreise - beruflich veranlaßte Reise (§ 26 Z.4 EStG)	74
d)	Negativsteuer (§ 33 (8) 1.Satz EStG)	74
e)	§ 40 EStG	74
f)	Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften (§ 41(1) 1. Satz EStG)	74
g)	§ 41(1) letzter Satz EStG	75
h)	Veranlagungsfreibetrag (§ 41 (3) EStG)	75
i)	Bagatellbeträge bei Steuernachforderungen (§ 46 (3) EStG)	75
j)	Berücksichtigung der Steuerabsetzbeträge (§ 62 (3) EStG)	75
k)	Freibetragsbescheid (§ 63 (1) letzter Satz EStG) ...	76
l)	Besteuerung der sonstigen Bezüge (§ 67 (1) EStG) ...	77
m)	Besteuerung vorübergehend beschäftigter Arbeitnehmer (§ 69 EStG)	77
n)	Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer (§ 70 Abs.2 und § 16 EStG)	78
o)	Aufrollung (§ 77 EStG)	79
p)	Lohnsteuerabfuhr (§ 79 (1) EStG)	81
q)	Lohnsteueranmeldung (§ 80 (1) EStG)	81
r)	Betriebsstättenbegriff (§ 81 EStG)	81
s)	Haftungstatbestände (§ 82 EStG)	81
t)	Haftung des Arbeitnehmers (§ 83 (2) EStG)	82
u)	Lohnzettel (§ 84 EStG)	82
v)	Angaben am Lohnzettel (§ 84 (5) EStG)	83
w)	Abschaffung der Lohnsteuerkarten (§ 127 EStG)	83
x)	Anmeldung des Arbeitnehmers (§ 128 EStG)	84
VIII.	FAMILIENLASTENAUSGLEICHSGESETZ	86
a)	Wesentlich beteiligte Geschäftsführer (§ 41 (2) FLAG)	86
b)	Fälligkeitstermin (§ 43 (1) FLAG)	86
IX.	KOMMUNALSTEUERGESETZ	87
a)	Allgemeines	87

b) Steuergegenstand (§ 1 KommStG)	88
c) Arbeitnehmer (§ 2 KommStG)	88
d) Wesentlich beteiligte Arbeitnehmer (§ 2(1) KommStG)	88
e) Bemessungsgrundlage (§ 5(1) KommStG)	89
f) Zur Bemessungsgrundlage gehören nicht (§ 5(2) KommStG)	89
g) Steuerbefreiungen (§ 8 KommStG)	89
h) Steuersatz (§ 9 KommStG)	90
i) Zerlegung der Bemessungsgrundlage (§ 10 (1) KommStG)	90
j) Steuererklärung (§ 11 KommStG)	91
k) Fälligkeitstermin (§ 11 (2) KommStG)	91
l) Auswirkungen auf die Finanzen der Gemeinden	91
X. ENDBESTEUERUNGSGESETZ	92
XI. KÖRPERSCHAFTSTEUERGESETZ	95
a) Zu § 5 Z 11 KStG iVm § 21 Abs 2 KStG	95
b) Zu § 5 Z 14 KStG - keine Beteiligungsfinanzierung ..	95
c) Zu § 8 Abs 4 KStG	97
d) Zu § 9 Abs 1 KStG	97
e) Zu § 10 KStG	98
f) Zu § 11 und § 12 KStG	102
g) Zu § 14 KStG	102
h) Z § 17 Abs 3 KStG	103
i) Zu § 22 Abs. 2 KStG	103
j) Zu § 22 Abs 3 KStG	103
k) Zu § 22 Abs 4 KStG	105
l) Zu § 26 Abs 8 KStG	106
XII. UMGRÜNDUNGSSTEUERGESETZ	107
a) Z 3: § 3 - Übernehmende Körperschaft - Behandlung von Buchgewinnen und Buchverlusten	109
b) Nachversteuerung von nach § 12 EStG übertragenen stillen Reserven (bisher § 3 Abs 3 Z 1, nunmehr § 3 Abs 2 Z 2)	111
c) Abschaffung der Buchgewinnrücklage gem. § 3 Abs 3 Z 3	111
d) Z 4: § 4 - Verlustabzug	112
e) Z. 7: § 7 Abs 1 - Umwandlungen	114
f) Z 9: § 9 Abs 3 - Übergangsgewinne gem. § 4 Abs 10 EStG	115
g) Z 10: § 10 - Verlustabzug	115
h) Z 12 und Z 13: § 12 Abs 1 und § 13 Abs 1 - Bindung der Wirkung von Einbringungen an das Firmenbuch	116
i) Z 15c: § 16 Abs 5 - Entfall der Vorsorgen für Verpflichtungen des Einbringenden	117
j) Z 16: § 18 Abs 3 - Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft, Streichen des Rückwirkungsverbotes	118
k) Z 24: Art VI - Spaltungen	119
l) Z 25: § 39 - Mehrfache Umgründung auf einen Stichtag	120
m) Z 27: Maßgeblicher Stichtag für die Anwendung der neuen Fassung	121
XIII. INVESTMENTFONDSGESETZ	129
XIV. GEWERBESTEUER	135
XV. UMSATZSTEUERGESETZ	136

XVI. BEWERTUNGSGESETZ	144
XVII. GEBÜHRENGESETZ	145
XVIII. STRASSENVERKEHRSBEITRAGSGESETZ	147
XIX. BUNDESABGABENORDNUNG	148
XX. KREDITSTEUERGESETZ	151

I. VORBEMERKUNGEN

1. Umfang der Stellungnahme

Die folgende Stellungnahme behandelt nur die erhaltenen Gesetzesentwürfe zur Steuerreform II, nicht jedoch das zu erwartende Gesetz über die neuen Handelskammerbeiträge (Abgabe vom Umsatz und Belastung der Lohn- und Gehaltszahlungen) und andere durch die Steuerreform II allfällig notwendig werdende Gesetzesänderungen.

Der Umfang des Gesetzespaketes und dessen fundamentale Bedeutung für die Berufsausübung der Wirtschaftstreuhänder hat zur Folge, daß auch die vorliegende Stellungnahme sehr umfangreich ist.

2. Begutachtungsfrist

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder bedauert, daß ihr für die Begutachtung dieses umfangreichen Gesetzespaketes eine nur unzureichende Frist gesetzt wurde.

Das Gesetzespaket ist der Kammer der Wirtschaftstreuhänder am 22. Juli 1993 zur Verfügung gestellt worden, und es wurde erwartet, daß die Kammer die Begutachtung bis Anfang September abschließt. Da das Gesetzespaket einschließlich der Begründung einen Umfang von etwa 300 Seiten hat, für die Existenz und die Arbeit des Berufsstandes entscheidend ist und im August sowohl die Funktionäre wie auch das Personal der Kammer zum großen Teil auf Urlaub sind, konnte die vorliegende Stellungnahme nicht in der wünschenswerten Vollständigkeit verfaßt werden.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder ersucht deshalb das Bundesministerium für Finanzen um die Zustimmung, daß erforderlichenfalls Ergänzungen der Stellungnahme vorgelegt werden.

3. Bedeutung der Mitarbeit der Wirtschaftstreuhand für den Erfolg der Steuerreform II

Für den Erfolg der Steuerreform II sind zwei Berufsgruppen entscheidend, nämlich

- die Beamten der Finanzverwaltung und
- die Wirtschaftstreuhand.

Die Entwicklung des Steuerrechtes hat dazu geführt, daß - von wenigen Ausnahmen abgesehen - alle österreichischen Steuerpflichtigen von einiger Bedeutung sich bei der Erfüllung ihrer steuerlichen Pflichten der Mithilfe der Wirtschaftstreuhand bedienen (müssen). Auch die Lohnverrechnung für hunderttausende Arbeitnehmer wird von Wirtschaftstreuhandern besorgt.

Die praktische Durchführung der Steuerreform II unterliegt daher weitaus überwiegend den Wirtschaftstreuhandern. Diese können am ehesten beurteilen, ob und unter welchen Voraussetzungen einzelne Bestimmungen der vorliegenden Entwürfe verwirklicht werden können. Die Kammer der Wirtschaftstreuhand ersucht deshalb, ihre Stellungnahme, die nicht nur im Interesse der Berufsangehörigen, sondern auch im Interesse der österreichischen Gesamtwirtschaft erfolgt, wo immer das möglich ist, bei der Fassung der einzubringenden Regierungsvorlagen zu berücksichtigen.

4. Steuerliche Anliegen der freiberuflich Tätigen

Es ist das erklärte Ziel der Steuerreform II, daß sie für alle Steuerpflichtigen steuerliche Erleichterungen bringt. Auch der Herr Bundesminister für Finanzen hat mehrmals seine Überzeugung öffentlich geäußert, daß dies eintreten werde.

Nach den vorliegenden Entwürfen haben aber die Land- und Forstwirte sowie die freiberuflich Tätigen keine steuerliche Erleichterung zu erwarten. Es wurde schon öffentlich angedeutet, daß im Interesse der Aufrechterhaltung der Land- und Forstwirtschaft etwas geschehen müsse. Es ist nicht zu erkennen, daß derartiges für die Angehörigen der freien Berufe vorgesehen ist.

Was speziell die Wirtschaftstreuhandler betrifft, ist festzustellen, daß sie unter anderem

- durch die Unterwerfung unter die Lohnsummensteuer bei ihnen eine Belastung von jährlich durchschnittlich S 10.000,-- je Arbeitnehmer (bei qualifizierten Angestellten wesentlich mehr) eintreten wird, daß
- der steuerpflichtige Gewinn durch die Auflassung der Investitionsrücklage und bei Bilanzierung durch die vorgeschlagene Nichtanerkennung von Rückstellungen und Wertberichtigungen erhöht werden soll, daß
- Kredite durch die neu eingeführte Kreditsteuer zusätzlich belastet werden und
- infolge der Steuerreform II umfangreiche und schwierige Umstellungen in der eigenen Kanzleiarbeit und bei den Klienten notwendig werden, die aus wirtschaftlichen Gründen in der Regel in der Honorargestaltung keinen Niederschlag finden werden.

Die dem gegenüberstehende

- geringe Ermäßigung bei der Einkommensteuer und
- der Entfall der Vermögensteuer

fällt dabei überhaupt nicht ins Gewicht.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhandler ersucht deshalb, bei den einzubringenden Regierungsvorlagen die in der Stellungnahme vorgeschlagenen Änderungen, die sich für die Besteuerung der freiberuflich Tätigen und für die Berufsarbeit der Wirtschaftstreuhandler positiv auswirken, zu berücksichtigen.

II. ALLGEMEINES

Positive Beurteilung der Grundsätze der Steuerreform II

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder sieht in den Grundsätzen der Steuerreform II einen Schritt in die Richtung eines modernen Steuersystems. Es sind insbesondere folgende Maßnahmen zu begrüßen:

a) **Abbau der Kumulativbelastung**

Mit einer für thesaurierte Gewinne von Kapitalgesellschaften von bisher ca. 50 Prozent auf nunmehr nur 34 Prozent abgesenkten Gesamtbelastung des Gewinnes liegt Österreich international im unteren Drittel der Industriestaaten. Für die Wettbewerbsfähigkeit unserer Außenwirtschaft und für die Attraktivität des Industriestandortes Österreich ist dies ein wesentlicher Beitrag.

b) **Abbau der Rechtsformdifferenzierung**

Positiv zu bewerten ist weiters die Vollendung des Systems der Einmalbesteuerung (Steuerfreistellung von Beteiligungsgewinnen im Bereich der Körperschaften, Halbsatz auch für verdeckte Gewinnausschüttungen), wengleich hier noch weitere Schritte nach dem System der Totalgewinnbesteuerung ausstehen, nämlich: Unbefristeter Verlustvortrag, Verlustrücktrag, keine "Löwengesellschaft" bei Liebhaberei (Verluste sind steuerneutral / Gewinne - nach Rückzahlung der Kredite - dagegen steuerpflichtig). Auch die Nichtberücksichtigung von Veräußerungsverlusten über die Grenze ist im Interesse der Ostöffnung unserer Wirtschaft noch zu überdenken.

c) **Allgemeine Veranlagung**

Positiv im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist der weitere Schritt zur allgemeinen Veranlagung. Auch hier erhebt sich jedoch die Frage: Womit kann der Arbeitnehmerabsetzbetrag noch gerechtfertigt werden, wenn die Einkommensteuer meist durchschnittlich früher als die Lohnsteuer bezahlt wird?

III. STEUERFÄLLIGKEITSTERMIN

Der vorliegende Begutachtungsentwurf sieht folgenden neuen Wortlaut für § 21 (1) erster Satz UStG 1972 vor:

"Der Unternehmer hat - soweit nicht Abs.6 gilt - spätestens am 25. Tag (Fälligkeitstag) des auf einen Kalendermonat (Voranmeldungszeitraum) folgenden Kalendermonates eine Voranmeldung bei dem für die Einhebung der Umsatzsteuer zuständigen Finanzamt einzureichen, in der er die für den Voranmeldungszeitraum zu entrichtende Steuer (Vorauszahlung) oder den auf den Voranmeldungszeitraum entfallenden Überschuß unter entsprechender Anwendung des § 20 Abs.1 und 2 und des § 16 selbst zu berechnen hat".

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder erlaubt sich, dazu festzuhalten, daß die Regelung, welche eine Vorverlegung der Fälligkeit der Umsatzsteuer um ca. 15 Tage auf den 25. Tag des Folgemonats und gleichzeitig eine Verschiebung der anderen Zahlungen um 15 Tage vorsieht, praktisch nicht durchzuführen ist.

Eine solche Regelung wäre für die Wirtschaftstreuhänder mit unlösbaren Problemen hinsichtlich des Personalstandes in den Kanzleien verbunden. Auch in den Wirtschaftstreuhänder-Kanzleien werden Spezialisten beschäftigt, wie eben Buchhalter(innen), welche ausschließlich die Buchhaltungsarbeiten der vertretenen Unternehmen leisten. Die Umsatzsteuer wird nach der Buchung des monatlichen Belegmaterials aus der jeweiligen Buchhaltung errechnet. Der Klient braucht die entsprechende Zahllast einige Tage vor dem Fälligkeitstermin, um rechtzeitig die entsprechende finanzielle Disposition treffen zu können. Die Vorverlegung des Fälligkeitstermines für die Umsatzsteuer würde bedeuten, daß die Buchhalter(innen) bereits ungefähr am 20. des Folgemonats alle Arbeiten fertiggestellt haben müßten. Ab dem 21. des Folgemonats bis ca. um den 5. des zweitfolgenden Monats hätten die Buchhalter(innen) keine Arbeit, da erst zu diesem Zeitpunkt die ersten neuen Buchhaltungsunterlagen in der Wirtschaftstreuhänder-Kanzlei einlangen.

Die Folge wäre, daß die Wirtschaftstreuhänder das vorhandene Buchhaltungspersonal zu einer Änderung des Dienstvertrages von Vollbeschäftigung zu Halbtagsbeschäftigung bewegen (was arbeitsrechtlich kaum durchführbar ist) und zusätzliches Personal im Ausmaß dieser Kürzung, das heißt mindestens die doppelte Anzahl von Buchhalter(innen) einstellen müßten. Dieses zusätzliche Fachpersonal gibt es jedoch nicht.

Eine Alternative wäre, daß die Umsatzsteuerpflichtigen - in ihrem Namen die Wirtschaftstreuhänder - jeden Monat vor dem 20. ein Ansuchen um Stundung der Umsatzsteuer in noch nicht bekannter Höhe bis zum 10. des zweitfolgenden Monats einbringen.

Eine Beschäftigung des Buchhaltungspersonals der Wirtschaftstreuhänder-Kanzleien für andere Arbeiten, z.B. für Lohnverrechnungsarbeiten ist aus verschiedenen Gründen nicht möglich. Die Lohnverrechnungskräfte müssen derart spezialisiert sein, daß einerseits Buchhaltungskräfte in der Regel keine Lohnverrechnungsarbeiten durchführen können, während Lohnverrechnungskräfte aufgrund ihres Spezialwissens und auch der Bezahlung für Buchhaltungsarbeiten nicht herangezogen werden. Außerdem drängt sich auch in der Lohnverrechnung die Arbeit zwischen dem 15. und 25. eines Monats zusammen, weil die Lohnverrechnung ungefähr am 25. bei den Arbeitgebern sein muß, damit die Auszahlung der Bezüge einige Tage vor dem Monatsletzen durchgeführt werden kann.

Die mit der Vorziehung der Fälligkeit der Umsatzsteuerzahlungen offenbar beabsichtigte Verbesserung des Budgetvollzuges muß schon deswegen scheitern, weil gerade im Monat Dezember die Umsatzsteuerberechnung für November bis zum 25. Dezember (Weihnachtsfeiertag) nicht zu erreichen ist. Wegen der bevorstehenden Weihnachtsfeiertage, Glückwunschkaktionen, Besorgung von Weihnachtsgeschenken und Weihnachtsurlauben usw. kommt die Arbeit in den Wirtschaftstreuhänder-Kanzleien und in den Verwaltungsabteilungen der Mandanten um den 15. bis 20. Dezember mehr oder weniger zum Erliegen. Fristenanträge und Stundungsanträge betreffend die Umsatzsteuer für November müßten deshalb die Regel sein.

Eine Erschwerung der Arbeit der Wirtschaftstreuhänder müßte sich letzten Endes im Honorar und in der Kostengestaltung der Mandanten auswirken und so dem erklärten Ziel der Steuerreform II zuwiderlaufen.

Es sind auch die großen Firmen, die ihre Buchhaltung selbst führen, trotz EDV-Anlagen nicht imstande, die Umsatzsteuer bis zum 25. des nächsten Monats zu berechnen und abzuführen. Es gibt große Lieferanten - die Namen solcher Lieferanten sind der Kammer der Wirtschaftstreuhänder bekannt und können mit Zustimmung der Klienten bekanntgegeben werden - die erst am 10. des Folgemonates oder später die monatlichen Sammelrechnungen ausstellen und versenden. Die Eingangsrechnungen müssen, teilweise an auswärtigen Stellen, geprüft werden, bei den Leistenden sind Rückfragen notwendig usw. Es dauert bei großen Betrieben mindestens bis zum 20. des Folgemonates, bis die letzten Sammelrechnungen für Lieferungen des abgelaufenen Monats eintreffen und buchungsreif sind, weshalb erst gegen Ende des Monats die abzugsfähige Vorsteuer feststeht.

In Kenntnis dieser Umstände hat der Gesetzgeber in § 131 Abs 1 Z 2 BAO festgelegt, daß für Zwecke der Erhebung der Umsatzsteuer und der anderen Steuern die Bücher und Aufzeichnungen zeitgerecht geführt sind, wenn die Eintragungen "spätestens einen Monat und 10 Tage nach Ablauf des Kalendermonates" erfolgen.

Die Beibehaltung des bisherigen Termines für die Abfuhr der Umsatzsteuer und der Weinsteuer mit dem 10. des zweitfolgenden Monats und Beibehaltung des 10. eines Monats als einheitlicher Fälligkeitstermin für alle Steuern (Lohnsteuer, DB, Lohnsummensteuer, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer usw.) würde für die Finanzverwaltung durchschnittlich keine Liquiditätsverschlechterung und somit auch keinen Zinsennachteil bringen.

Eine Verlegung aller Steuern auf den 25. eines Monats würde auch viele Betriebe vor unlösbare Liquiditätsschwierigkeiten stellen, weil in den letzten Tagen eines Monats außer den Steuern auch die Lohn- und Gehaltszahlungen fällig werden.

Es kann vorausgesehen werden, daß die Festsetzung des 25. des Monats als einheitlicher Fälligkeitstag für die Lohnsteuer, lohnabhängigen Abgaben, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Umsatzsteuer zu keiner Verbesserung, sondern zu einer Verschlechterung des Budgetvollzuges im Jahr 1994 führen wird. Wie schon erwähnt, ist in den meisten Betrieben - mit Ausnahme des Einzelhandels und der Reisebüros - , in den Wirtschaftstreuhandkanzleien, Ämtern und gesetzgebenden Körperschaften in den letzten zehn Tagen vor Weihnachten mit einer intensiven Arbeit nicht mehr zu rechnen. Der 24. und der 25. Dezember sind Bankfeiertage. Da es nicht gelingen kann, die Umsatzsteuer-Zahllast für November für den 24. Dezember festzustellen, ist es naheliegend, daß die Steuerpflichtigen um Fristverlängerung und Stundung bis 10. Jänner 1995 ansuchen müssen und, daß die finanzielle Lage in den Betrieben durch die Zahlung der Löhne und Gehälter vor Weihnachten angespannt ist, werden viele Steuerpflichtige in ihr Stundungsgesuch auch die Lohnsteuer, lohnabhängigen Abgaben, für November und die fällig werdende Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer in das Stundungsansuchen einbeziehen.

Eine Verbesserung des Jahresbudgets 1994 wird deshalb durch Beibehaltung des 10. als einheitlicher Steuerfälligkeitstermin sowie durch folgende Maßnahmen erreicht werden können:

1. Streichung der Sonderbestimmung des § 20 Abs. 3 UStG für die Einfuhrumsatzsteuer. Das erscheint auch volkswirtschaftlich vertretbar. Der größte Teil der Einfuhrumsatzsteuer entfällt auf Importe, die mit den Erzeugnissen der österreichischen Wirtschaft in Konkurrenz treten.

Eine Benachteiligung der österreichischen Produzenten und Exporteure, welche dieses Privileg nicht haben, erscheint nicht zwingend.

2. Umsatzsteuerpflicht für Akontozahlungen. Es ist bisher im Baugewerbe und im Baunebengewerbe üblich, hohe Anzahlungen aufgrund von Teilrechnungen ohne Umsatzsteuer entgegenzunehmen und erst - oft Jahre später - nach Übernahme des Objektes eine Schlußrechnung mit Umsatzsteuerausweis auszustellen. Dadurch werden Milliardenbeträge verspätet oder, wenn die Baufirma in Konkurs verfällt, überhaupt nicht abgeführt. Wenn auch bei Aufträgen öffentlicher Stellen sich gleichzeitig die Ausgaben erhöhen und bei Aufträgen von Unternehmern diese die in Rechnung gestellte Umsatzsteuer als Vorsteuer abziehen, so würden doch durch die (rechtzeitige) Abfuhr der Umsatzsteuer von privaten Aufträgen im Jahr 1994 Milliardenbeträge zusätzlich eingehen.

3. Abzug der Vorsteuer bei Ist-Besteuerung erst im Zeitpunkt der Bezahlung. Im Umsatzsteuerrecht könnte vorgesehen werden, daß Steuerpflichtige, welche die Umsatzsteuer nach vereinnahmten Entgelten abführen, auch die Vorsteuer nur so weit abziehen dürfen, als sie die Zahlung leisten.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder schlägt deshalb vor, die geplante Neuregelung des Fälligkeitstermines nicht weiter zu verfolgen und den Termin für die Abfuhr der Umsatzsteuer bis 10. des zweitfolgenden Kalendermonates unverändert zu belassen und auch für alle anderen Steuern (Lohnsteuer, DB, Einkommensteuer, Körperschaftsteuer usw.) den einheitlichen Fälligkeitstermin am 10. des folgenden Monats unverändert zu lassen.

Davon betroffen sind folgende Bestimmungen des Entwurfes:

- § 45 (2) Einkommensteuergesetz
- § 79 (1) Einkommensteuergesetz
- § 80 (1) Einkommensteuergesetz
- § 96 (1) 2 Einkommensteuergesetz
- § 96 (1) 3 Einkommensteuergesetz
- § 101 (1) Einkommensteuergesetz
- § 11 (1) Normverbrauchsabgabengesetz
- § 7 (2) Weinsteuergesetz
- § 5 Abs.1 und § 6 Abs.1 Straßenverkehrsbeitragsgesetz
- § 6 (3) Kraftfahrzeugsteuergesetz
- § 9 (2) Altlastensanierungsgesetz
- § 15 (3) Bundesgesetz über den Schutz vor Straftaten gegen die Sicherheit von Zivilluftfahrzeugen

- § 5 (1) Sonderabgabe vom Erdöl
- § 43 (1) Familienlastenausgleichsgesetz
- § 11 (2) Kommunalsteuergesetz

IV. PAUSCHALIERUNG

§ 17 EStG

Da die vorgeschlagene Pauschalierung nur möglich ist, wenn

1. keine Buchführungspflicht besteht,
2. keine Bücher und Aufzeichnungen geführt werden, die eine Gewinnermittlung ermöglichen,

und darüber hinaus,

3. eine Pauschalierung von Betriebsausgaben mit 10 % des Umsatzes in der Regel als zu gering angesehen werden kann,
4. ein derart pauschaliertes Unternehmen nach Aussage von führenden Bankleuten bei Mangel an anderen ausreichenden Sicherheiten nicht als kreditwürdig angesehen wird und,
5. im Insolvenzfall nach Meinung der Justizverwaltung die fehlende Buchführung als Indiz für eine fahrlässige Krida beurteilt würde,

ist nicht anzunehmen, daß von vielen Unternehmen dieses Angebot der steuerlichen Pauschalierungsmöglichkeit angenommen wird.

Verwendung könnte diese Pauschalierungsregelung anlässlich einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durch die Finanzverwaltung finden, wenn seitens der Steuerpflichtigen keine entsprechenden Bücher und Aufzeichnungen geführt werden. Dies würde aber gegenüber den bisher angewendeten Reingewinnsätzen eine wesentliche Verschlechterung für den Steuerpflichtigen nach sich ziehen.

Aufzeichnungsverbot

Nach § 17 Abs. 2 Ziff. 2 EStG dürfen bei Pauschalierung keine Aufzeichnungen geführt werden, die eine Gewinnermittlung nach § 4 EStG ermöglichen. Das bedeutet die Auflösung einer übersichtlichen, mit wenig Zeitaufwand und Kosten EDV-gestützten laufenden Aufzeichnung in lauter nicht zusammenhängende und damit nicht kontrollierbare, wesentlich zeitaufwendigere Einzelaufzeichnungen nach Art der Übertragungsjournale des vorigen Jahrhunderts:

- * Die Personenkonten müssen für einen ordnungsmäßigen Zahlungsverkehr irgendwie händisch geführt werden.
- * Bei einem Kreditantrag muß ein Status erstellt werden.
- * Für die Kalkulation und Preisermittlung müssen Einzelaufzeichnungen zusammengestellt werden.
- * Für eine ordentliche Betriebsführung muß der Unternehmer über wichtige Einnahmen und Ausgaben z.B. Eintragungen in seinem Taschenkalender führen.
- * Bei einem Konkursantrag muß das Vermögensverzeichnis aus Einzelbelegen zusammengesucht werden.
- * Wessen Kassaführung bzw. Gelddisposition von Angestellten geführt wird, der muß nach Prüfung der Uraufzeichnungen und Abrechnungen der Angestellten daraus eine reine Einnahmenaufstellung selbst machen und die Uraufzeichnungen dann wegwerfen, weil sonst eine Gewinnermittlung nach § 4 möglich wäre.

Nüchtern betrachtet, heißt dies, daß nur jene wenigen Unternehmer, die Einnahmen und Ausgaben ausschließlich durch Barzahlung abwickeln und damit allein aus dem Kontostand ihren Erfolg ermitteln können - sofern sie steuerunschädlich dazu die Privatausgaben aufzeichnen und dem Kontostand zurechnen -, alle anderen Betriebe aber bei Pauschalierung nicht nur keine Erleichterung, sondern im Gegenteil Erschwernisse bei ihrer Geschäftsführung zu erwarten haben.

Die Pauschalierung eignet sich nicht einmal für die sprichwörtlichen Maronibrater, Ein-Mann-Taxiunternehmen und Friseure, weil deren Betriebsausgaben für Wareneinkauf, Materialeinkauf, Reparaturen, Anlagenabschreibungen usw. in der Regel höher als 10 Prozent sind. Gewinner der Pauschalierung könnten nur Dienstleister mit hohem Umsatz, die außer Personalkosten nur geringe andere Betriebskosten haben, sein.

Dabei ist noch zu berücksichtigen, daß die laufende Buchhaltung den geringsten Aufwand verursacht. Von den jährlichen Beratungskosten eines solchen Kleinunternehmens entfallen doch höchstens 20 Prozent auf die laufende Buchhaltung, mindestens ebenso viel auf die (bleibende) Lohnverrechnung und der Rest auf die Bilanzierung, die Ausfertigung der Steuererklärungen und andere Beratungen.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhandler meint, daß das "Buchungsverbot" bei der Pauschalierung nicht aufrecht erhalten werden kann.

Ein Unternehmer mit z.B. 5 Mio. S Umsatz kann allein seinen Zahlungsverkehr ohne Aufzeichnungen nicht ordnungsgemäß abwickeln. Richtig führen vielfach bereits Privathaushalte mit einem Jahresbudget von nur einigen hunderttausend Schilling zur Selbstinformation detaillierte Ausgabenaufzeichnungen (allein um z.B. auch zu wissen, was das Heizöl im Vorjahr kostete oder welche Spende man bisher zahlte bzw. wann welche Zeitschrift oder Rate bezahlt wurde).

Außerdem wäre für einen Pauschalisierten die Bildung einer Abfertigungsrückstellung (Vorsorge) wegen des fehlenden Nachweises ausgeschlossen.

Absetzung der Löhne als Betriebsausgabe

In § 17 Abs. 1 des Entwurfes des EStG bestimmt der letzte Satz: "Daneben dürfen nur Ausgaben für Löhne als Betriebsausgabe abgesetzt werden."

Da Zweifel entstehen könnten, ob auch Gehälter, Lohnnebenkosten usw. abgesetzt werden können, sollte dieser Satz wie folgt lauten: "Daneben dürfen nur Ausgaben für Löhne und Gehälter einschließlich aller Lohnnebenkosten bzw. lohnabhängigen Abgaben als Betriebsausgaben abgesetzt werden."

Im Falle der Anerkennung von Abfertigungen, Urlaubsentschädigungen oder Urlaubsabfindungen könnten auch Verluste entstehen, die einkommensteuerlich verwertbar sein müßten. Es wird deshalb vorgeschlagen, folgenden dritten Absatz anzufügen:

"(3) Ergibt sich aus der Pauschalierung ein Verlust, ist dieser gemäß § 2 Abs. 2 ausgleichsfähig."

Aber auch zur Lösung des Problems der Übergangsgewinnermittlung wird man ordnungsgemäße Aufzeichnungen und Unterlagen zulassen müssen. Hier ist vorerst zu unterscheiden, ob die Gewinnermittlung eine Voll- oder Teilpauschalierung darstellt. Beim Übergang von der Vollpauschalierung, die eine Gesamtschätzung darstellt, zur Gewinnermittlung gem. § 4 (1) EStG, können sich - insbesondere was die Bestände betrifft, Zu- und Abschläge ergeben, beim Übergang zu § 4 (3) EStG müssen Anpassungen vorgenommen werden.

Ist die Durchschnittsbesteuerung eine vereinfachte Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, dann müssen sich Zu- und Abschläge beim Übergang auf § 4 Abs. 3 ergeben; ist sie eine vereinfachte Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3, dann müssen sich Zu- und Abschläge beim Übergang auf § 4 Abs. 1 ergeben. (Doralt, Kommentar EStG, Seite 264)

Eine Ermittlung der Zu- und Abschläge ohne Aufzeichnungen und Unterlagen wird aber nicht möglich sein. Auch ein Anlagenverzeichnis wird man für den Fall, daß man die Pauschalierungsgrenze überschreitet oder freiwillig zur Buchführung übergeht, führen müssen. Des weiteren enthält der Ministerialentwurf keine Bestimmung zur Abfertigungsrückstellung (Fortführung, Betriebsausgabe, Wertpapierdeckung etc.).

Auch im Falle eines Rechtsstreites ist vielfach das tatsächliche Einkommen heranzuziehen, was wiederum ohne Aufzeichnungen nicht feststellbar ist.

Zur Nagelprobe der Verwaltungsvereinfachung wird aber auch § 6 Z 18 UStG 1972, wenn diese Unternehmen nicht berechtigt sind, Umsatzsteuer in Rechnung zu stellen. Man denke an Taxiunternehmer und kleinere Serviceunternehmen, die ihre Leistungen in der Unternehmerkette erbringen. Bei Dienstleistungsunternehmen kann es darüber hinaus zu Wettbewerbsverzerrungen bei Leistungen an Letztverbraucher kommen.

Die Kammer der Wirtschaftstrehänder schlägt vor, § 17 Abs.4, letzter Satz EStG wie folgt zu fassen:

"Solche Durchschnittssätze sind nur für Fälle aufzustellen, in denen keine Buchführungspflicht besteht."

Vorkehrungen gegen Steuerhinterziehungen und Steuervermeidungen großen Umfangs

Auf den folgenden fünf Seiten wird eine Stellungnahme vorgelegt, die schon vor einiger Zeit von mehreren Wirtschaftstrehändern ausgearbeitet und gegenüber den maßgeblichen Politikern abgegeben wurde. An dem Zahlenbeispiel wird gezeigt, wie die im Entwurf vorgeschlagene Pauschalierung in Verbindung mit einem Splitting des Unternehmens zu enormen Steuerausfällen und zu untragbaren Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten der buchführenden Steuerpflichtigen führen kann.

Sollte es zu einer Änderung der ohnehin schon im bisherigen § 17 EStG enthaltenen Pauschalierungsbestimmungen kommen, so hält die Kammer der Wirtschaftstrehänder, um die budgetären, sozialen und sonstigen schädlichen Auswirkungen in Grenzen zu halten, folgende Bedingungen für notwendig:

1. Festsetzung der Pauschalierungsgrenzen nicht über EG-Grenzen (150.000 Ecu).
2. Ermöglichung einer Grobkontrolle durch Aufzeichnung des Wareneinkaufs und der Personalaufwendungen, Führung eines Anlagenverzeichnisses.
3. Weiterführung der Wertpapierdeckung für eine fiktive Abfertigungsrücklage.
4. Berechnungsmodus, der dem tatsächlichen individuellen Einkommen möglichst nahekommt.
Eine Pauschalierung ist auszuschließen, wenn der tatsächliche Gewinn den pauschalierten Gewinn um mehr als 20 % überschreitet.

WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER ZEIGEN AUF

Stellungnahme zur Steuerreform - Pauschalierung

Wir begrüßen grundsätzlich die Pauschalierung und den mutigen Schritt in Richtung Endbürokratisierung der Steuereinhebung. Pauschalierungsvorschriften, die Bestand haben sollen, müssen einerseits die Steuergerechtigkeit wahren und andererseits verhindern, daß schwarze Schafe sich Sondernutzen verschaffen. Falls Kontrollmöglichkeiten nicht vorgesehen sind, führt dies in der Folge zu einer Kettenreaktion der Anonymisierung sowohl bei Bezügen von Waren und Leistungen als auch bei Lohnzahlungen. Um derartige Machinationen in Grenzen zu halten, sollten einerseits die Pauschalierungsgrenzen den EG-Bestimmungen (150.000 Ecu) angepaßt werden, andererseits müßten Kontrollmöglichkeiten (Erfassung des Wareneinsatzes, Kontrolle der Deckung der Lebenshaltungskosten) installiert werden. Andere Vorgangsweisen würden "italienische Verhältnisse" bei uns hervorrufen.

Am Beispiel "Steuersplitting", für das auf Grund der unseres Erachtens überzogenen Pauschalierungsgrenzen ein besonderer Anreiz besteht (Anhang), soll nur eine von vielen Möglichkeiten der "Steuerschonung" dargestellt werden, was im konkreten Fall einen möglichen Steuerausfall von rund 1 Mio S ergibt. Wenn nur 10.000 Unternehmer die Möglichkeiten des "Steuersplittings" nutzen, ergibt dies einen Steuerausfall von rund 10 Mrd. S. Die anderen im Beispiel aufgezeigten Abgabekürzungen sind schwer abschätzbar, bewegen sich aber in Summe sicher ebenfalls in Höhe mehrerer Mrd. S.

Hiezu kommt - abgesehen von Splittingfällen -, daß nur jene Betriebe, welche ertragsmäßig über den Pauschalierungsrichtlinien liegen, in die Pauschalierung drängen werden.

Die Umsetzung der Pauschalierung stößt auf weitere im folgenden beispielsweise aufgezählten Probleme, die in Folge der vorgeschlagenen extensiven Pauschalierungsgrenzen einen unvertretbar weiten Unternehmenskreis berühren.

1. Die Vorlage eines Jahresabschlusses bei Kapitalaufnahme ist zwingend!
2. Bei öffentlichen Zuschüssen, Haftungen etc. fehlende Kontrollmöglichkeiten der öffentlichen Hand;
3. Wettbewerbsverzerrung durch unterschiedliche Besteuerung (pauschaliert / nichtpauschaliert, ehrlich / unehrlich), mögliche Kriminalisierung weiter Kreise der Bevölkerung durch Ansteigen der Schattenwirtschaft;
4. Abbau der sozialen Sicherheit durch Sinken der Sozialversicherungsbeitragsgrundlagen sowohl für Unternehmer als auch Mitarbeiter;

5. Rechtsunsicherheit im Zivil- und Strafrecht mangels Feststellung des tatsächlichen Einkommens (Alimentation, Insolvenz, Krida, etc);
6. Auflösung der Wertpapierdepots für Abfertigungsverpflichtungen und damit verbunden nicht unwesentliche Veränderungen am Kapitalmarkt sowie Abbau sozialer Sicherheiten.

Man muß nur daran denken, daß es keine betriebswirtschaftlichen Selbstinformationen für den Unternehmer mehr gibt und die Insolvenzgefahr aufgrund des nichterkennbaren Substanzverzehr steigt. Jedes Warnsystem fehlt, wie stellt sich in diesem Falle die Verantwortung des Geschäftsführers dar? Im Osten erschwert der Mangel einer ordentlichen Buchführung den Aufbau des neuen Wirtschaftssystems. Eine sinnvolle, dauerhafte Pauschalierung, welche nicht das Schicksal der bisherigen Pauschalierungen erleiden und welche die oben geschilderten Auswüchse vermeiden soll, müßte daher folgende Bedingungen erfüllen:

1. Festsetzung der Pauschalierungsgrenzen nicht über EG-Grenzen (150.000 Ecu).
2. Ermöglichen einer Grobkontrolle durch Aufzeichnung des Wareneinkaufs und der Personalaufwendungen, Führung eines Anlagenverzeichnisses.
3. Sicherstellung des Sozialkapitals durch Weiterführung der Wertpapierdeckung.
4. Berechnungsmodus muß dem tatsächlichen individuellen Einkommen möglichst nahekommen. D.h. auch, keine Pauschalierung bei Überschreiten der pauschalierten Gewinne um mehr als 20 %.

Wir bitten weiters zu bedenken, daß nur so zu verhindern ist, daß ungerechtfertigte pauschalierungskausale Steuerausfälle zu budgetären Problemen bzw. zur Mehrbelastung von Arbeitnehmern und den übrigen Wirtschaftstreibenden, die wir als Wirtschaftstreuhänder ebenfalls zu vertreten haben, führen müssen.

Innerhalb weniger Jahre müßte das überzogene Pauschalierungssystem wieder aufgehoben oder auf ein erträgliches Maß zurückgenommen werden, verbunden mit einem Wiederaufbau unzähliger, mittlerweile aufgelassener Rechnungswesen. Die bis dahin unserer Volkswirtschaft entstandenen Schäden wären allerdings enorm.

Das zu verhindern muß Anliegen aller Österreicher, besonders aller verantwortungsvollen Politiker dieses Landes sein. Auch wir Unterzeichner dieses Schreibens können als Wirtschaftstreuhänder und somit als Fachleute zu diesem Vorhaben nicht schweigen. Wir ersuchen Sie daher ebenso höflich wie dringend, das geplante überzogene und daher volkswirtschaftlich schädliche Pauschalierungssystem durch Verwirklichung der in diesem Schreiben genannten Bedingungen sinnvoll zu gestalten.

PAUSCHALIERUNG - STEUERSPLITTING

1. Modellannahme:

Ein Unternehmen, welcher Rechtsform auch immer, mit den konstanten Eckdaten:

Umsatz	U = 10 Mio S
Aufwendungen	A = 7 Mio S
Gewinn	G = 3 Mio S

wird in ein pauschaliertes und ein nicht pauschaliertes Unternehmen aufgeteilt.

Das pauschalierte Unternehmen erbringt seine Leistungen für andere pauschalierte Unternehmen, die nunmehr "keine Rechnung mehr brauchen" und verkürzt daher seine Umsätze 1995 von 2,8 auf 1 Mio D. Außerdem werden die halben Aufwendungen 1995, d.s. 1 Mio S unrechtmäßig in das nicht pauschalierte Unternehmen transferiert, da sie dort den Gewinn mindern und einen Vorsteuerabzug (hier: Durchschnittssatz 15 %) ermöglichen.

2. Gewinn und Verlustrechnung:

		pauschaliertes Unternehmen			nicht pausch. Untern.	gesamt	
		tatsächliche Werte			tatsächl.	tatsächl.	
		gesamt	erfaßt	schwarz	pausch. Werte	Werte	Werte
1994:	U	2,8	2,8	-, -	2,8	7,2	10,0
	A	2,0	2,0	-, -	2,0	5,0	7,0
	G	0,8	0,8	-, -	0,8	2,2	3,0
1995:	U	2,8	1,0	1,8	1,0	7,2	10,0
	A	2,0	?	-1,0	0,5	5,0 + 1,0	7,0
	G	0,8	?	2,8	0,5	2,2 - 1,0	3,0

Es wird angenommen, daß im Jahre 1994 der pauschalierte Gewinn (0,8) mit dem tatsächlichen übereinstimmt; die Umsatzsteuer der aufzuzeichnenden "Bruttoumsätze" wurde mit den Aufwendungen zusammengefaßt.

Im Jahre 1995 werden im pausch. Unternehmen nur 1,0 Mio S Umsatz offiziell erfaßt, 1,8 Mio werden, da nicht überprüfbar, hinterzogen; Aufwendungen und Gewinn werden nicht aufgezeichnet, sind daher (ausgenommen Personalaufwendungen) unbekannt. 1,0 Mio Aufwendungen von 2,0 Mio gesamt werden in das andere Unternehmen übertragen und reduzieren dort somit den Gewinn auf $2,2 - 1,0 = 1,2$ Mio S.

3. Steuerbasis Einkommensteuer:

	pauschaliertes Unternehmen			nicht pausch. Untern.	gesamt	
	gesamt	erfaßt	schwarz	tatsächl. Werte	tatsächl. Werte	
1994				0,8	2,2	3,0
1995				<u>0,5</u>	<u>1,2</u>	<u>1,7</u>
Verminderung				0,3	1,0	1,3

4. Steuerersparnis:

Einkommensteuer:	50 % von 1,3 Mio =	0,65 Mio S
Umsatzsteuer (pausch):	10 % von 1,8 Mio =	0,18 Mio S
Vorsteuer ca.:	15 % von 1,0 Mio =	<u>0,15 Mio S</u>
gesamt		0,98 Mio S

5. Ergebnis:

Durch die dargestellten unrechtmäßigen, aber de facto nicht verhinderbaren Maßnahmen werden bei diesem Unternehmen jährlich rd. 1.000.000,- S an Unternehmenssteuern verkürzt.

Verkürzungen bei Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträgen etc. infolge ggf. erforderlicher Kürzung der offiziellen Personalaufwendungen zur Anpassung an verkürzte Umsätze beim pauschalierten Unternehmen sind hierbei noch nicht mitgerechnet.

Ausgliederungen von mehr als einem pauschalierten Unternehmen wären ebenfalls möglich und sind auf längere Sicht zu erwarten.

V. AUSEINANDERTRIFTEN RLG-BILANZSTEUERRECHT

Fehlen des "Bilanzsteuerrechts"

Im Zuge der Reform der handelsrechtlichen Rechnungslegungsbestimmungen wurde in den letzten Jahren deutlich und mehrfach herausgearbeitet, daß die derzeitige ertragsteuerliche Rechtslage zur Ermittlung des Gewinns eine Vielzahl von Mängel aufweist, was eine Reihe von Rechtsunsicherheiten vor Inkrafttreten der geänderten handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften zur Folge hatte. Auch nach Inkrafttreten dieser Vorschriften besteht eine Vielzahl von Unterschieden zwischen dem allgemeinen Bilanzrecht und dem steuerlichem Gewinnermittlungsrecht, die die Rechtsunsicherheit noch vergrößern.

Zwar brachte die Steuerreform 1988 einschneidende Änderungen des Bilanzsteuerrechts (die auch teilweise als Vorgriff auf die Rechnungslegungsreform verstanden werden sollten), bestehende Rechtsunsicherheiten wurden teilweise sogar vergrößert.

Als Beispiele für Unklarheiten sei nur die unterschiedliche Terminologie (z.B. Vermögensgegenstand - Wirtschaftsgut; beizulegender Wert - Teilwert; immateriell - unkörperlich; außerplanmäßige Abschreibung - Teilwertabschreibung), unterschiedliche Bewertungsregelungen (Herstellungskosten: Umfang der Gemeinkosten, Wahlrechte für Zinsen u.ä.m.; Wertminderungen nach dem Bilanzstichtag gemäß § 207 Abs. 2 HGB) oder Fragen im Zusammenhang mit der Aktivierung (z.B. Rückstellungen, Ingangsetzungs-, Erweiterungs- und Umstellungsaufwendungen) angeführt.

Andererseits beeinflußt das Bilanzsteuerrecht die handelsrechtliche Rechnungslegung durch die umgekehrte Maßgeblichkeit. Der Anerkennung steuerlicher Begünstigungen nur bei Ausweis in der Handelsbilanz führt zu Verzerrungen der Jahresabschlüsse, die im internationalen Wettbewerb immer wieder zur Fehlinterpretation österreichischer Jahresabschlüsse führt. Darüberhinaus wird aus verwaltungsökonomischen Gründen in der handelsrechtlichen Erfolgsermittlung idR zwingenden bilanzsteuerlichen Regelungen gefolgt (z.B. lineare Abschreibung, Ganzjahres-/Halbjahres-AFA).

Unterschiede aufgrund zwingender gesetzlicher Regelungen, wie sie nach derzeit geltender Rechtslage insbesondere durch die Einschränkungen im Zusammenhang mit der Dotierung des Sozialkapitals bestehen, erhöhen den Verwaltungsaufwand und sind überdies aus betriebswirtschaftlicher Sicht äußerst zweifelhaft. Ähnliche Unterschiede ergeben sich aus den

ertragsteuerlichen Regelungen zur Aktivierung und Abschreibung des Geschäfts(firmen)wertes und zum Disagio.

Diese Rechtsunsicherheiten sowie Systemwidrigkeiten und Ungleichmäßigkeiten führten schließlich soweit, daß verfassungsrechtliche Bedenken gegen das geltende Bilanzsteuerrecht erhoben wurden. So wird ein Verstoß gegen das Gesetzmäßigkeitsprinzip aufgrund des verschwommenen Maßgeblichkeitsgrundsatzes, der fehlenden Abgrenzbarkeit der allgemeinen von den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung und der Unlösbarkeit einzelner ertragsteuerlicher Bilanzierungsfragen in Bezug auf die handelsrechtlichen Bilanzierungsregelungen gesehen. Das Fehlen klarer Zielsetzungen, durchgehender Wertungen und einer entsprechenden Systematik führt zu vielen gleichheitswidrigen Differenzierungen (vgl dazu *Gassner - Lechner* (Hrsg), *Steuerbilanzreform und Verfassungsrecht*, Wien 1991; *Gassner*, SWK 1992, T 51 ff).

Im Lichte dieser verfassungsrechtlichen Bedenken und Rechtsunsicherheiten wurde eine Harmonisierung der handelsrechtlichen und ertragsteuerlichen Erfolgsermittlungsvorschriften gefordert (vgl z.B. *Stellungnahme des Fachsenats für Steuerrecht der KWT*, Zur Reform des steuerlichen Gewinnermittlungsrechts, KWT 1988). Diese Harmonisierung erscheint insoweit auch vertretbar, als die in der Vergangenheit immer wieder angeführten Unterschiede in der Zielsetzung in der handelsrechtlichen und ertragsteuerlichen Erfolgsermittlung nicht mehr bestehen. Denn die in der Vergangenheit als einer Angleichung als entgegenstehend angesehene Zielsetzung des Gläubigerschutzes mit der Möglichkeit zur Bildung stiller Reserven und der Möglichkeit zur Unterbewertung wird in den geänderten Rechnungslegungsvorschriften neu interpretiert. Bewertungsspielräume sind im Handelsrecht nur mehr in sehr eingeschränktem Umfang für begründete Ausnahmefälle vorgesehen, für diese wenigen Spielräume wurde mit der Einführung des materiellen Stetigkeitsgebots (§ 201 HGB) darüberhinaus der Gestaltungsspielraum weiter reduziert. Zwar ist der Gläubigerschutz ebenfalls ein Ziel dieser geänderten Rechnungslegungsvorschriften, als Gläubigerschutzinstrument wird aber die Ermittlung eines periodenrichtigen Erfolges verstanden. Denn es wurde erkannt, daß mit der Möglichkeit der Bildung stiller Reserven auch die Möglichkeit der stillen Auflösung dieser Reserven verbunden ist, was dem Gläubigerschutzgedanken widerspricht.

Mit der Orientierung des handelsrechtlichen Rechnungslegungsabschlusses an der richtigen Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wird aber auch die ertragsteuerliche Zielsetzung der Ermittlung eines periodengerechten Erfolges erfüllt und dem Leistungsfähigkeitsprinzip entsprochen, die Zielsetzung der handelsrechtlichen und ertragsteuerlichen Erfolgsermittlung sind somit als ident anzusehen. Dies führt dazu, daß die

handelsrechtlichen Bewertungsvorschriften zum Teil enger sind als die ertragsteuerlichen (z.B. Bewertung von Verbindlichkeiten).

Zur Eingrenzung der oben angeführten bestehenden Rechtsunsicherheiten wurde vorerst ein Erlaß des BMF angekündigt, der bis heute nicht veröffentlicht wurde. Gleichzeitig wurde nicht zuletzt aus der Angleichung der Zielsetzungen die Bereitschaft zu einer umfassenden Reform des Bilanzsteuerrechts für die zweite Etappe der Steuerreform angekündigt und auch ein entsprechender erster Rohentwurf erstellt, der einen wesentlichen Fortschritt bedeutet hätte. Grundgedanke dieses Entwurfes war die Übernahme des nach handelsrechtlichen Vorschriften ermittelten Jahresergebnisses mit einem taxativen Katalog von Abweichungen für die ertragsteuerliche Erfolgsermittlung.

Der vorliegende Entwurf setzt diese angeführte Zielsetzung, die einen wesentlichen Beitrag zur Verwaltungsökonomie und zur Rechtssicherheit geleistet hätte, in keiner Weise um. Die im Entwurf vorgesehenen Änderungen im Bezug auf das Bilanzsteuerrecht bedeuten ausschließlich ein weiteres Auseinanderklaffen von handelsrechtlicher und ertragsteuerlicher Erfolgsermittlung. Der Regelungsentwurf zu den Rückstellungen (keine Anerkennung der Dotierung von Pauschalrückstellungen, keine Anerkennung der Dotierung der Jubiläumsgeldrückstellung, keine Anerkennung der Dotierung von Aufwandsrückstellungen) widerspricht betriebswirtschaftlichen Grundsätzen, vor allem auch dem Grundsatz einer periodenrichtigen Erfolgsermittlung. Die bestehende Einschränkung der Dotierungsmöglichkeit von Sozialkapital wird nur geringfügig gemildert (Abfertigungsrückstellung), die Nichtanerkennung der Dotierung einer Jubiläumsgeldrückstellung führt zur Besteuerung von Scheingewinnen. In diesem Zusammenhang sei auf die volkswirtschaftlich äußerst negativen Erfahrungen von Einschränkungen der Bildung von Sozialkapital durch die Reform 1978 verwiesen (lex VOEST). Die Nichtanerkennung von Pauschalrückstellungen und Pauschalwertberichtigungen begünstigt jene Unternehmen, die ihre Jahresabschlüsse möglichst spät erstellen. Unternehmen, die ihre Jahresabschlüsse äußerst zeitnahe erstellen bzw. erstellen müssen, werden durch die Nichtanerkennung solcher handelsrechtlich notwendiger Rückstellungen benachteiligt. Die im KStG vorgesehene Nichtanerkennung von Beteiligungsabschreibungen ist betriebswirtschaftlich äußerst bedenklich und führt zur Besteuerung von Scheingewinnen; sie benachteiligt auch einen Holdingstandort Österreich und fördert die Neuschaffung unüberschaubarer und nicht führbarer Großunternehmen. Die heute bestehenden Rechtsunsicherheiten bleiben bestehen, die angestrebte Verwaltungsökonomie wird nicht erreicht, die im Entwurf vorgesehenen Maßnahmen sind den ursprünglichen Intentionen einer Bilanzsteuerrechtsreform entgegengesetzt.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder ersucht daher, die das Bilanzsteuerrecht betreffenden Vorschriften des EStG und des KStG aus dieser Reform auszuklammern und in einem nächsten

Schritt das Bilanzsteuerrecht einer grundsätzlichen Neuordnung zu unterziehen. Dabei sollte die Gleichschaltung der Zielsetzungen von handelsrechtlicher und ertragsteuerlicher Erfolgsermittlung beachtet werden und klar geregelt werden, wo das Bilanzsteuerrecht von der handelsrechtlichen Erfolgsermittlung abweichen soll. Denn nur so kann eine Diskrepanz des Gesetzgebers in der Definition des handelsrechtlichen und ertragsteuerlichen Gewinnes verhindert werden. Hinsichtlich der Budgetwirksamkeit eines solchen Aufschiebens sei angemerkt, daß die Auflösungen der Pauschalrückstellungen und der pauschalen Wertberichtigungen durch die Übergangsfrist von bis zu fünf Jahren vorerst nur gering sein dürfte. Durch die zusätzliche Aufzehrung des eher zu geringen Eigenkapitals und weitere Insolvenzen mit hohen Verlusten für die Volkswirtschaft, wird dies dem Fiskus voraussichtlich mehr kosten, als diese sachwidrige Neuerung zunächst zu bringen scheint.

VI. EINKOMMENSTEUERGESETZ (OHNE LOHNVERRECHNUNG)

Nun zu den Detailbestimmungen:

a) Zu § 2 Abs. 4 EStG - Nicht betriebliche Einkünfte von Personengesellschaften

Mit dieser Bestimmung soll nach Wegfall des Gewerbesteuergesetzes im Einkommensteuergesetz klar gestellt werden, daß Personengesellschaften mit geringster gewerblicher Tätigkeit in ihrer Gesamtheit gewerblich tätig sind. Auf Grund des Wegfalls der Gewerbesteuer ist es systematisch nicht mehr notwendig, daß die geringste gewerbliche Tätigkeit jede andere überwiegende Tätigkeit, die grundsätzlich einer anderen betrieblichen Einkunftsart zuzurechnen ist, "verschmutzt". Aus unserer Sicht kann auf ein Überwiegen abgestellt werden. Die Wirtschaftstreuhand OHG sollte im Rahmen ihrer Tätigkeit auch selbstentwickelte Software (Datenverarbeiter im Sinne der Gewerbeordnung, 264 a GewO) veräußern können. Dies sollte in den Erläuterungen klargestellt werden.

Nach dem vorgeschlagenen Text könnte nicht nur die vermögensverwaltende KG, sondern letztlich auch jede vermietende Mitunternehmerschaft (als GesmbH) als "betrieblich" eingestuft werden.

Es wird deshalb vorgeschlagen, den § 2 Abs. 4 nach einem Beistrich mit folgendem Text fortzusetzen: "soweit zumindest teilweise eine betriebliche Tätigkeit entfaltet wird."

b) Z 5 (§ 4 Abs. 10), Z 35a (§ 37 Abs. 2 Z3) und Z 98:

Gewinne und Verluste aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsart

1) Die neuen Regelungen zur Besteuerung von Gewinnen und Verlusten aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsart, nämlich Streichung der Halbsatzbegünstigung für Übergangsgewinne sowie Beschränkung der Ausgleichsfähigkeit von Übergangsverlusten auf zukünftige Übergangs- sowie Veräußerungsgewinne, werden einerseits damit begründet, daß ein Wechsel der Gewinnermittlungsart vielfach nicht aus betrieblichen, sondern nur aus steuerlichen Gründen vorgenommen wird, andererseits wird darauf

hingewiesen, daß eine Progressionsentlastung durch den halben Steuersatz nur bei einer massiven (= siebenjährigen) Zusammenballung stiller Reserven gerechtfertigt ist.

Zu diesen Überlegungen ist folgendes festzuhalten:

1. Übergangsgewinn:

a) Zur Vermeidung von Mißbräuchen wurde bereits im EStG 1988 vorgesehen, daß beim freiwilligen Wechsel der Gewinnermittlungsart die Halbsatzbegünstigung nur dann anwendbar ist, wenn der Steuerpflichtige die Gewinnermittlungsart mindestens 7 Jahre beibehalten hat (§ 37 Abs. 2 Z 3 EStG). Mit dieser Restriktion kann steuerlichen Mißbräuchen beim freiwilligen Wechsel ausreichend begegnet werden.

b) Darüber hinaus hat der VwGH erst jüngst in seiner Entscheidung vom 23.6.1992 , 90/14/0130, eindeutig klargestellt, daß mit dem Halbsatz begünstigte außerordentliche Einkünfte nur vorliegen, wenn die Einkünfte wirtschaftlich als Ergebnis einer mehrjährigen Tätigkeit anzusehen sind und zusammengeballt in einem Jahr anfallen. Dies gilt nach Ansicht des VwGH uneingeschränkt für die in § 37 Abs. 2 Z 1 - 4 EStG 1972 (in der hier relevanten Frage inhaltlich ident mit EStG 1988) genannten Einkünfte, somit auch für Gewinne aus dem Wechsel der Gewinnermittlungsart. Aus der Sicht dieser VwGH-Judikatur besteht daher selbst beim "unfreiwilligen" Wechsel der Gewinnermittlungsart, welcher derzeit für die Anwendung des Halbsatzes nach § 37 EStG keine 7-Jahresfrist voraussetzt, kein legislatischer Änderungsbedarf.

Angesichts dieses ausreichenden Instrumentariums zur Verhinderung von Mißbräuchen würde eine vollständige Abschaffung der Halbsatzbegünstigung für Übergangsgewinne somit in erster Linie jene Steuerpflichtigen - insbesondere Kleinbetriebe - treffen, bei denen nach langjähriger Einnahmen-Ausgaben-Rechnung anlässlich des Wechsels der Gewinnermittlungsart tatsächlich stille Reserven in einem Jahr zusammengeballt nachversteuert werden, die während einer uU. jahrzehntelange betrieblichen Tätigkeit angesammelt worden sind. Es wird daher angeregt, die Halbsatzbegünstigung nach § 37 EStG für Übergangsgewinne beizubehalten. Um dem Gedanken der "massiven Zusammenballung von stillen Reserven" stärker Rechnung zu tragen, wäre als sachgerechtere Änderung allenfalls eine generelle Verankerung der 7-Jahresfrist (somit auch für den "unfreiwilligen" Wechsel der Gewinnermittlungsart) vorstellbar.

2) Übergangsverlust

Die zusätzliche zur Streichung der Halbsatzbegünstigung für Übergangsgewinne im neuen § 4 Abs. 10 Z 1 EStG vorgesehene Einschränkung der Ausgleichsfähigkeit von Übergangsverlusten auf zukünftige Übergangs- und Veräußerungsgewinne kann wohl nur als "Überreaktion" verstanden werden. Wenn Übergangsgewinne voll steuerpflichtig sind, so müssen aus steuersystematischen Gründen wohl auch Übergangsverluste steuerlich voll ausgleichsfähig sein. Die vorgenommene Differenzierung zwischen (voll steuerpflichtigen) Übergangsgewinnen und (nur beschränkt ausgleichsfähigen) Übergangsverlusten muß daher als unsachlich und somit auch verfassungsrechtlich bedenklich qualifiziert werden.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, daß durch die Anhebung der Buchführungsgrenzen (insbesondere durch die Streichung der Gewinngrenze) ab 1994 eine beträchtliche Anzahl von Steuerpflichtigen von der Buchführung zur Einnahmen-Ausgaben-Rechnung wechseln wird. Diesen Steuerpflichtigen erwachsen durch die vorgesehene Ausgleichsbeschränkung für Übergangsverluste uU. massive steuerliche Nachteile, wodurch die als "Verbesserung für Klein- und Mittelbetriebe" angekündigte Anhebung der Buchführungsgrenzen de facto ad absurdum geführt wird.

3) Umwandlungsgewinn

Es darf weiters nicht übersehen werden, daß die Abschaffung des begünstigten Steuersatzes für Übergangsgewinne auch eine bedeutende Auswirkung auf die Besteuerung von Umwandlungen nach Art II UmgrStG hat. Umwandlungsgewinne nach § 9 Abs. 2 UmgrStG (Gewinne aus dem umwandlungsbedingten Ausscheiden von Wirtschaftsgütern; Gewinnerhöhungen aus der Änderung der Besteuerungsgrundsätze) würden demnach in Hinkunft der vollen ESt-Belastung unterliegen.

Es wird daher angeregt, für den Fall der Abschaffung der Halbsatzbesteuerung für Übergangsgewinne zumindest für die Umwandlungsgewinne nach § 9 Abs. 2 UmgrStG weiterhin eine Besteuerung nach § 37 EStG (allenfalls durch Verankerung im UmgrStG) vorzusehen.

4) Rückwirkung

Die vorstehend dargestellten Änderungen (Z 5 und Z 35a) sollen nach Z 98 erstmals bereits ab der Veranlagung 1993 anzuwenden sein. Diese Rückwirkung muß

rechtspolitisch als sehr problematisch bezeichnet werden, weil damit steuerlich rückwirkend in bereits realisierte Gestaltungen eingegriffen wird (z.B. in eine bereits per 31.3.1993 erfolgte Umwandlung, für welche nunmehr rückwirkend der halbe ESt-Satz für den Umwandlungsgewinn iSd § 9 Abs. 2 UmgrStG verwehrt wird). Unter dem Blickwinkel der bisherigen Judikatur des VfGH zur Rückwirkung von Abgabengesetzen erscheint eine solche Vorgangsweise auch verfassungsrechtlich als äußerst bedenklich (VfGH v. 5.10.1989, G 228/89-8; vgl. dazu Lang, RdW 1989, 401ff).

c) § 6 Z 2 lit a EStG - Unzulässigkeit pauschaler Wertberichtigung für Forderungen

Neben Einzelwertberichtigungen sind zur Ermittlung eines periodenrichtigen Erfolges handelsrechtlich zwingend auch Pauschalwertberichtigungen vorzunehmen, um einen gegebenenfalls bestehenden Ausfallrisiko gerecht zu werden. Damit sind vorhandene, dem Unternehmen noch nicht bekannte, aber mit einer bestimmten Wahrscheinlichkeit noch auftretende Risiken, aber auch Wertminderungen durch Skontoabzüge, Zinsenverluste, Preisnachlässe aufgrund von Mängelrügen, Kosten von

Mahnungen, außergerichtlicher und gerichtlicher Eintreibung zu berücksichtigen.

Eine Forderung kann unter anderem folgendes Schicksal haben:

- a) Der Schuldner zahlt in den nächsten zehn Tagen mit 3 % Skontoabzug.
- b) Der Schuldner zahlt z.B. nach zwei Monaten oder später. Der Gläubiger erleidet einen Zinsenverlust von etwa 1 % pro Monat.
- c) Der Schuldner zahlt erst nach mehrmaliger Mahnung. Der Zinsenverlust, die Kosten der Forderungsevidenz und der Mahnbriefe mindern den Wert der Forderung.
- d) Der Schuldner bestreitet die Forderung dem Grunde oder der Höhe nach, er macht Mängelrügen geltend, schickt die Ware zurück usw. Es kommt zur gerichtlichen Auseinandersetzung.
- e) Der mit der Eintreibung beauftragte Rechtsanwalt berichtet, daß ein Pfändungsversuch erfolglos blieb oder daß der Schuldner wegen Betruges im Gefängnis sitzt oder daß er verstorben ist oder daß er ausgewandert ist. Die Forderung ist uneinbringlich und der Gläubiger muß die Anwaltskosten tragen.
- f) Über das Vermögen des Schuldners wurde der Ausgleich oder Konkurs eröffnet. Mit einem Verlust von 60 bis 100 % der Forderung muß gerechnet werden.

Die üblicherweise gebildete pauschale Wertberichtigung von 2 bis 5 % deckt in der Regel die tatsächlichen Ausfälle und Wertminderungen nicht. Würde man jede einzelne Forderung untersuchen, so käme man mit einem hohem Arbeitsaufwand zu einer Wertberichtigung, die über den Pauschalsatz hinausgeht.

Für die Berechnung dieser Pauschalwertberichtigungen sind in erster Linie Erfahrungswerte der Vergangenheit maßgeblich und insoweit statistisch nachweisbar. Die erfolgswirksame Berücksichtigung von Aufwendungen im Zusammenhang mit der Dotierung solcher Pauschalwertberichtigungen entspricht damit der periodenrichtigen Erfolgsermittlung, Pauschalwertberichtigungen sind überdies ein unabdingbares Instrument zur Erstellung möglichst zeitnaher Jahresabschlüsse. Ihre Dotierung entspricht internationaler Praxis, sie ist überdies auch mit den entsprechenden EG-Richtlinien vereinbar.

Es trifft nicht zu, daß eine ertragsteuerliche Nichtberücksichtigung solcher Wertberichtigungen dem Leistungsfähigkeitsprinzip besser entspräche. Für die Ermittlung der Besteuerungsbasis ist auch die periodengerechte Gewinnermittlung beachtlich. Es ist unverständlich, warum eine den handelsrechtlichen Vorschriften zur periodengerechten Erfolgsermittlung entsprechende Regelung dieser Zielsetzung für die ertragsteuerliche Erfolgsermittlung nicht entsprechen soll. Gegen eine mißbräuchliche Dotierung wurde bereits in der Vergangenheit durch eine restriktive Rechtsprechung Abhilfe geschaffen. Daher waren Aufwendungen, die im Bilanzstellungszeitpunkt noch nicht im Einzelfall bekannt sind, mit ihrem Anfall oder aufgrund von Erfahrungswerten der Vergangenheit mit hoher Wahrscheinlichkeit zu rechnen ist, bisher pauschal zu berücksichtigen.

Eine pauschale Wertberichtigung zum Nennwert von Forderungen hat keineswegs die Bedeutung einer Rückstellung. Sie ist ein vereinfachtes Instrument zur Ermittlung des Teilwertes der Forderungssumme soweit nicht bis zur Bilanzstellung Unterlagen für eine Einzelwertberichtigung vorliegen. Die Erfahrungswerte wurden meist in vieljähriger Praxis mit den Finanzämtern, insbesondere mit den Betriebsprüfungsstellen, abgestimmt, bzw. von diesen auf ein dort anerkanntes Ausmaß reduziert. Sie wird daher auch auf die pauschale Abschreibung von Auslandsforderungen gem. § 6 Z.2 c EStG angerechnet (Abschn. C, Z.3.1. GRL). Der vorgesehene Entfall der generellen Wertberichtigungen zu Forderungen würde daher die Forderungswertberichtigung zu Auslandsforderungen erhöhen.

Als Instrument der Ermittlung des Teilwertes von Forderungen werden die Wertberichtigungen zumindest seit dem Inkrafttreten des RLG (§ 226 Abs.5) nicht mehr auf der Passivseite der Bilanz, sondern als Minderung des im Umlaufvermögen anzusetzenden Wertes auf der Aktivseite abgezogen (Vorkolonne). Der Betrag der Pauschalwertberichtigung ist im Anhang anzugeben (s. Egger-Samer, RLG, 2.Aufl., S. 168 und Bertl-Mandl, Handbuch zum RLG II, B. III/3.2. e.).

d) § 9 EStG - Rückstellungen statt Investitionsrücklagen

1. Entfall der Investitionsrücklage - Verlustrücktrag

Mit der ersatzlosen Streichung der Investitionsrücklage wird eines der wenigen Instrumente zur Ergebnisglättung und zur Vorsorge für künftige Investitionen genommen. Ihre Funktion zur Mittelansammlung hat mit dazu beigetragen, Unternehmen mit periodenweise unterschiedlichem Investitionsvolumen insbesondere Großinvestitionen zu erleichtern. Zur Förderung solcher Investitionsvorhaben sollte überlegt werden, diese Begünstigung beizubehalten.

Bei Wegfall dieser Regelung wird allerdings in den Übergangsvorschriften die Gleichbehandlung für Jahresabschlüsse bei abweichendem Wirtschaftsjahr gefordert, in denen die freiwillige Auflösung für 1990 und 1991 mangels Kenntnis dieser Änderung nicht durchgeführt werden konnte. Der Text könnte wie folgt lauten: Im Wirtschaftsjahr 1993 ist die Auflösung der Rücklage auch außerbücherlich durch Angabe in der Steuererklärung möglich.

Weiters wird in diesem Zusammenhang gefordert, das in anderen Staaten übliche Instrument eines Verlustrücktrages vorzusehen (z.B. § 10 d. Abs. 1 dEStG mit der Rücktragsmöglichkeit über zwei Jahre). Es dient zur Glättung der Steuerbelastung. Vgl. dazu auch *Doralt*, ÖStZ 1989, 54.

2. Restriktionen bei der Rückstellungsbildung

aa) Grundsätzliche Bedenken

Nach den Erläuterungen zum Entwurf über die Restriktionen zur Rückstellungsbildung ist beabsichtigt, mit diesen Regelungen eine "Neuorientierung vorzunehmen, welche Rückstellungen in Zukunft steuerwirksam sein sollen." Als Argument wird angeführt, daß sich in den letzten Jahren bei Rückstellungen eine immer unübersichtlicher werdende Entwicklung ergeben habe und die demonstrative Aufzählung des § 198 Abs. 8 HGB dazu führen würde, daß neue Rückstellungsarten zu erwarten wären.

Es wird weiters begründet, daß durch eine unterschiedliche Zielsetzung zwischen handelsrechtlicher und ertragsteuerlicher Erfolgsermittlung auch eine unterschiedliche Vorgangsweise gerechtfertigt wäre. Es sollen ertragsteuerlich nur verbindlichkeitsnahe Passivposten anerkannt werden, neben einen Aufkommenseffekt soll auch ein "deutlich

ausgeweiteter Gestaltungsspielraum" im Sinne der Gleichmäßigkeit der Besteuerung wieder eingeengt werden.

Insgesamt wird mit diesen Restriktionen die immer wieder geforderte Vereinheitlichung von handelsrechtlicher und ertragsteuerlicher Erfolgsermittlung nicht umgesetzt, es ist im Gegenteil eine Auseinanderentwicklung dieser beiden Rechnungslegungsinstrumente zu erwarten (vgl. dazu ausführlich zu Abschnitt V). Gerade im Bereich der Rückstellungen ist dies insoweit unverständlich, als mit den geänderten handelsrechtlichen Vorschriften die Bildung von Willkürreserven eingeschränkt wurde. Denn war es bisher aus Vorsichtsgründen möglich, Rückstellungen über das erforderliche Maß hinaus in der Handelsbilanz auszuweisen, so ist das nach den geänderten Vorschriften verboten. Denn die Bewertungsregelungen des § 211 HGB erfordern die Dotierung von Rückstellungen nach vernünftiger kaufmännischer Beurteilung, eine Überdotierung und damit die Bildung von Willkürreserven bzw. stiller Reserven ist somit ausgeschlossen. Überdies ist mit der Normierung des Stetigkeitsprinzips in § 201 HGB der Bereich der Rückstellungen auch für kurzfristige Gewinnmanipulationen ungeeignet (vgl. auch *Altenburger*, ÖStZ 1992, 4). Ein Abweichen von handelsrechtlicher und ertragsteuerlicher Behandlung führt durch umfangreiche Mehr-Weniger-Rechnungen zu erheblichem Verwaltungsmehraufwand, der sich für eine Position über Jahre erstrecken kann; der angekündigten Verwaltungsvereinfachung wird damit nicht Rechnung getragen.

Die "immer unübersichtlicher werdende Entwicklung von Rückstellungen" spiegelt nichts anderes als die Entwicklung des Wirtschaftslebens wieder. Die Weiterentwicklung insbesondere im rechtlichen Bereich hat es erforderlich gemacht, für wesentlich mehr Verpflichtungen vorzusorgen als in der Vergangenheit. Der Bereich der Rückstellungen ist von allen Bilanzposten damit der größten Wandlung ausgesetzt und wird dies auch in Zukunft bleiben, die Novation im Bereich der Rückstellungen stellt zum größten Teil eine unmittelbare Folge geänderter rechtlicher Rahmenbedingungen dar. Dabei darf es auch nicht verwundern, wenn nach der Neuschaffung geänderter rechtlicher Rahmenbedingungen in den ersten Jahren mangels Erfahrungswerten die Rückstellungsdotation nicht den Erfordernissen entspricht, sodaß eine Feinjustierung erst nach einigen Perioden möglich ist. Auch muß gegen die Unübersichtlichkeit eingewandt werden, daß gerade im Bereich der Rückstellungen ausreichend Literatur und strukturierte Abhandlungen vorhanden sind.

Mißbräuche bei der Bildung von Rückstellungen können auch bei der geltenden Rechtslage, z.B. durch eine Verwaltungsanweisung, daß Rückstellungen auf ihre Berechtigung zu prüfen sind, unterbunden werden.

Die Versagung der steuerlichen Wirkung für handelsrechtlich gebotene Rückstellungen zwingt Unternehmen bei Umsetzung diese Entwurfes, handelsrechtlich erforderliche Vorsorgen aus dem versteuerten Ergebnis zu bilden. In Verlustjahren könnte dies zu einer echten Substanzbesteuerung führen.

Beim Anknüpfen an das Leistungsfähigkeitsprinzip im Gegensatz zum wohl in "Antimonie" gesehenen Vorsichtsprinzip wird übersehen, daß handelsrechtlich mit der Bildung von Rückstellungen vor allem dem Prinzip der periodengerechten Erfolgsermittlung und der richtigen Darstellung der Lage eines Unternehmens Rechnung getragen wird. Da dieses Prinzip auch ertragsteuerlich für die Gewinnermittlung maßgeblich ist, kann kein Unterschied gerade nach Inkrafttreten der geänderten handelsrechtlichen Erfolgsermittlungsvorschriften in dieser Zielsetzung gesehen werden. Dieses Prinzip der periodengerechten Erfolgsermittlung bedingt insbesondere, daß Aufwendungen jener Periode zuzuordnen sind, in der die dazugehörigen Erträge realisiert werden (objektives Nettoprinzip). Dies gilt auch für alle nach der Gewinnrealisierung anfallenden Aufwendungen (z.B. Garantie-, Kulanz- oder Produkthaftungsleistungen).

Auch würde die Interpretation des Leistungsfähigkeitsprinzips mit der Einbeziehung nicht realisierter Gewinne den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung widersprechen. Im Leistungsfähigkeitsprinzip, wie es durch jahrelange Rechtsprechung ausgeformt wurde, findet auch der Vorsichtsprinzip Niederschlag, sodaß auch daraus kein Widerspruch zur handelsrechtlichen Erfolgsermittlung besteht.

Insgesamt wird daher vorgeschlagen (vgl. dazu auch die Ausführungen in Abschnitt V), den Regelungsbereich der Rückstellungen aus diesem Reformschritt auszuklammern und insgesamt mit einer Reform des Bilanzsteuerrechts einer Lösung zuzuführen. Dies scheint auch aufgrund der Übergangsfristen für die Auflösung für nach diesen Entwurf künftighin nicht mehr möglichen Rückstellungen aus budgetärer Sicht vertretbar.

bb) Taxative Aufzählung

Die taxative Aufzählung in § 9 Abs. 1 des Entwurfes zum EStG soll die Dotierung von Aufwandsrückstellungen in der ertragsteuerlichen Erfolgsermittlung verhindern. Damit wird die Frage der Abgrenzung des Begriffes von Aufwandsrückstellungen verstärkt aufgeworfen. Die Literatur- und Expertenmeinungen sind dazu äußerst divergierend. Es muß daher befürchtet werden, daß in der Vergangenheit ertragsteuerlich als Rückstellungen anerkannte Posten nach Inkrafttreten dieser Regelung als Aufwandsrückstellungen interpretiert werden könnten.

Aufgrund obiger Ausführungen zur handelsrechtlichen Rückstellungsbildung und der Rechtsprechung des VwGH ist nicht verständlich, warum man sich ertragsteuerlich der Regelung des § 198 Abs. 8 HGB nicht anschließen kann. Es wird daher gefordert, die Regelung ersatzlos zu streichen und über den Maßgeblichkeitsgrundsatz die handelsrechtliche Bestimmung zu übernehmen.

cc) Pauschalrückstellungen

Das Prinzip der periodengerechten Erfolgsermittlung erfordert die Berücksichtigung aller zum Bilanzierungszeitpunkt entstandenen Aufwendungen und Lasten. Wie oben bereits angeführt gilt dies auch für Aufwendungen, die nach der Gewinnrealisierung in einer der Folgeperioden anfallen. Soweit solche Aufwendungen im Zeitpunkt der Bilanzierung noch nicht genau bekannt sind, mit ihrem Anfall aber auf Grund von Erfahrungswerten aus der Vergangenheit mit hoher Wahrscheinlichkeit zu rechnen ist, muß handelsrechtlich mit Pauschalrückstellungen auf Grundlage dieser Erfahrungswerte vorgesorgt werden. Diese Vorgangsweise entspricht nicht nur den handelsrechtlichen Vorschriften, sie entspricht auch der Judikatur des VwGH (vgl. z.B. VwGH 2.3.1977, 2030, 2117/76). In seiner Entscheidung zur Garantierückstellung (VwGH 26.11.1991, 91/14/0125) hat der VwGH auch ausdrücklich auf die Erfahrungswerte verwiesen und ausgeführt, daß bei Fehlen solcher Erfahrungswerte eine Rückstellungsbildung nicht möglich sei.

Die Möglichkeit der Erfassung von Einzelrisiken hängt auch sehr stark vom Zeitpunkt der Erstellung des Jahresabschlusses ab. Durch immer kürzer werdende Bilanzierungszeiträume ist es daher oftmals nicht möglich, für Einzelrisiken vorzusorgen, sondern bestimmte Risiken unter Zugrundelegung von Erfahrungswerten der Vergangenheit im pauschalen Wege zu berücksichtigen.

Durch die steuerliche Nichtanerkennung von Pauschalvorsorgen werden daher vor allem jene Unternehmen benachteiligt, die betriebswirtschaftlich und volkswirtschaftlich sinnvoll ihre Abschlüsse sehr zeitnahe erstellen. Im Sinne einer steueroptimalen Strategie wäre daher der Bilanzierungszeitpunkt möglichst weit hinauszuzögern.

Die Regelungen des HGB sowie die Rechtsprechung des VwGH zu dieser Fragestellung scheinen als ausreichendes Instrumentarium geeignet, um die Bildung von Pauschalrückstellungen auch in der ertragsteuerlichen Erfolgsermittlung zuzulassen. Zur Vermeidung unsachlicher Differenzierungen wird daher gefordert, die entsprechende

Bestimmung aus dem Entwurf zu streichen, zumal auch hinsichtlich des Begriffes der Pauschalrückstellung (z.B. Länderrisiko) Unklarheiten auftreten werden.

dd) Rückstellungen für Jubiläumsgelder: Widersprüchlicher Gesetzgeber

Die Nichtanerkennung einer Rückstellung für Jubiläumsgelder, die handelsrechtlich nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung (vgl. Erl. zu § 198 Abs. 8 HGB) zwingend zu bilden ist, muß abgelehnt werden. Die Grundlage für die Dotierung solcher Rückstellungen sind gesetzliche bzw. kollektivvertragliche Verpflichtungen eines Unternehmens gegenüber seinen Mitarbeitern, deren Anspruch über den Zeitraum der Beschäftigung anwächst.

Die Nichtanerkennung solcher Rückstellungen widerspricht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Bilanzierung, dem Grundsatz der periodengerechte Erfolgsermittlung und dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Es wird daher in Anlehnung an die dazu ergangene umfangreiche Literatur die Anerkennung der Dotierung solcher Rückstellungen gefordert.

e) § 10 Abs. 5 EStG

Vollständiger IFB-Ausschluß für Rechte auf entgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern.

Die generelle Streichung des IFB für Rechte auf entgeltliche Überlassung von Wirtschaftsgütern führt zu einer unsachlichen steuerlichen Diskriminierung von Investitionen in immaterielle Wirtschaftsgüter (z.B. Erwerb von Lizenzen). Es sollte daher überprüft werden, ob die lt. EB mit dieser Gesetzesänderung verfolgte Zielsetzung der Vermeidung von (nicht näher definierten) steuerlich motivierten Konstruktionen nicht auf andere Weise realisiert werden kann.

Die Steuerreform sollte weiters zum Anlaß genommen werden, die IFB-Wartetastenverlust-Regelung (§ 10 Abs. 8 EStG) in ihrer unsachlichen Auswirkung auf Kapitalgesellschaften zu überdenken. Da Kapitalgesellschaften ihre Verluste ohnedies nur mit eigenen Gesinnen gegenverrechnen können, geht der Regelungszweck des § 10 Abs. 8 EStG - nämlich Bekämpfung sogenannter "Verlustmodelle" durch Verhinderung eines Ausgleichs von IFB-Verlusten mit anderen Einkünften - bei Kapitalgesellschaften ins Leere. Die gegenwärtige Regelung kann bei Kapitalgesellschaften zum - sicherlich nicht beabsichtigten - Ergebnis führen, daß durch die gesetzlich geregelte, aber systemwidrige Vorrangigkeit der Verrechnung zukünftiger Gewinne mit IFB-Wartetastenverlusten im

Einzelfall "normale" Verlustvorträge infolge Ablauf des 7-jährigen Vortragszeitraumes verloren gehen. Diese Problematik könnte entweder - in einem größeren Rahmen - durch die Einführung des "unendlichen Verlustvortrages" oder - im konkreten Sachzusammenhang - dadurch beseitigt werden, daß Kapitalgesellschaften von der Regelung des § 10 Abs. 8 EStG ausgenommen werden.

f) § 12 Abs. 3 EStG

Wie aus den Anmerkungen zu § 10 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz 1988 zu entnehmen ist, scheint ein Ausschluß der steuerlichen Wirkung von Wertänderungen jeder Art auf Beteiligungen im Betriebsvermögen von Kapitalgesellschaften unvertretbar. Dementsprechend soll auch eine Übertragung von Rücklagen gem. § 12 EStG 1988 weiterhin möglich sein.

Es wird vorgeschlagen, die Bestimmung des Art. I Punkt 9, wonach eine Übertragung auf Beteiligungen, deren Wertänderungen gemäß § 10 Abs. 1 KStG bei der Ermittlung der Einkünfte außer Ansatz bleiben, nicht zulässig sein soll, ersatzlos entfallen zu lassen.

g) Zu § 13 EStG

Keine Sofortabsetzung geringwertiger Wirtschaftsgüter, die zur entgeltlichen Überlassung bestimmt sind.

Mit der geplanten Regelung, zur entgeltlichen Überlassung bestimmte geringwertige Wirtschaftsgüter von der Sofortabsetzung auszuschließen, werden nicht nur die in den EB als Anlaßfall angesprochenen Verlustmodelle, sondern auch Branchen getroffen, bei denen die entgeltliche Überlassung von im Regelfall geringwertigen Wirtschaftsgütern mit der Erbringung von Dienstleistungen bzw. der Erfüllung einer Sortimentsfunktion verbunden ist (Gerüstverleih, Kostümverleih, Mietwäsche). In den meisten dieser Fälle kann bei einer zukünftigen Aktivierungspflicht auch nicht der Investitionsfreibetrag genutzt werden, da im Regelfall die in § 10 EStG vorausgesetzte vierjährige Nutzungsdauer bzw. Behaltefrist nicht erfüllt werden kann. Es sollte daher gesetzlich oder zumindest in den EB klargestellt werden, daß die Neuregelung nur auf Fälle der Nutzungsüberlassung auf Basis von reinen Bestandsverträgen (ohne Verbindung mit einer weiteren Dienstleistung oder Sortimentsfunktion) anzuwenden ist.

Außerdem wird angeregt, den seit Jahren eingefrorenen Betrag von S 5.000,-- für geringwertige Wirtschaftsgüter auf S 10.000,-- anzuheben, um der Inflation zumindest annähernd gerecht zu werden.

h) Zu § 14 EStG

1. § 14 Abs. 1 und § 116 Abs. 3. Berechnung der Abfertigungsrückstellung

Erhöhung des Bildungsprozentsatzes der Abfertigungsrückstellung auf 60 % für Arbeitnehmer, die am Bilanzstichtag das 50. Lebensjahr vollendet haben.

Aus den bisherigen Erfahrungen mit der im RLG verpflichtend vorgesehenen versicherungsmathematischen (bzw. finanzmathematischen) Bildung von Abfertigungsrückstellungen hat sich als signifikanter Durchschnittswert ein Ausmaß von ca. 60 % der fiktiven Ansprüche sämtlicher Arbeitnehmer zum Bilanzstichtag ergeben. Die geplante Erhöhung des Rückstellungsausmaßes auf 60 % für Dienstnehmer ab 50 führt daher nur zu einer teilweisen Angleichung des steuerlichen Rückstellungsausmaßes auf das handelsrechtlich erforderliche Niveau.

Im Sinne der obigen Ausführungen zu Z 6 und 7 erscheint es zielführender, den Bildungsprozentsatz der Abfertigungsrückstellung nicht überhastet und halbherzig den RLG-Erfordernissen anzupassen (noch dazu mit einer bürokratisch aufwendigen 10-jährigen Aufstockungsregelung), sondern den Komplex der steuerlichen Bilanzierung des Sozialkapitals im größeren Sachzusammenhang einer Bilanzsteuerreform zu diskutieren und einer sachgerechten gesetzlichen Neuregelung zuzuführen.

Sollte die geplante Regelung dennoch Gesetz werden, erscheint für eine derart bescheidene Anhebung des Bildungsprozentsatzes die Aufteilung der Rückstellungsnachholung auf 10 Jahre doch mit einem unverhältnismäßig hohen Verwaltungsaufwand verbunden zu sein, weswegen dieser Zeitraum auf höchstens 3 - 5 Jahre verkürzt werden sollte.

Bei dieser Gelegenheit sollte auch nochmals die 5-jährige Aufstockungsregelung des § 14 Abs. 3 EStG überdacht werden. Die gegenwärtige Interpretation dieser Regelung durch die Finanzverwaltung führt dazu, daß bei Neugründung eines Unternehmens mit der Rückstellungsbildung erst beim erstmaligen Bestehen fiktiver Abfertigungsansprüche, also im Regelfall nach 3 Jahren, begonnen werden kann und damit das volle 50%ige Ausmaß der Rückstellung erst nach 8 Jahren erreicht wird. Es wäre daher eine (gesetzliche) Klarstellung wünschenswert, wonach mit dem 5-jährigen Aufstockungszeitraum durch Abgabe eines entsprechenden Antrags in der

Steuererklärung - schon in einem Veranlagungsjahr begonnen werden kann, in dem noch keine fiktiven Abfertigungsansprüche bestehen, zumal durch gesetzliche bzw. vertragliche Vordienstzeitenanrechnung Abfertigungsansprüche vielfach sofort eintreten können.

Alternativvorschlag:

Da die mathematische Berechnung in der Praxis ein Deckungserfordernis von durchschnittlich etwa 55 % bis 60 % ergibt, wäre folgender Alternativvorschlag zu erwägen: Die Rückstellung kann versicherungs- oder finanzmathematisch mit 6 % Zinsen und 10 % Fluktuationsabschlag berechnet werden.

2. § 14 EStG Abs. 7 Pensionsrückstellung für Selbständige

Es wird die Ausdehnung der Pensionsrückstellung auch auf Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG, insbesondere auf Freiberufler angeregt. Es ist nicht einzusehen, warum die Begünstigung des § 14 Abs. 7 nicht auch für § 4 Abs. 3 - Ermittler gelten soll, wenn sie die gleichen Berechnungsgrundlagen einhalten.

Auch für Unternehmer (insbesondere Freiberufler) sollte die Möglichkeit geschaffen werden, ähnlich einer Pensionsrückstellung das Deckungskapital für eine eigene zukünftige Pension im Unternehmen anzusammeln. Eine Wertpapierdeckung ist vorzusehen. Um Mißbräuche zu vermeiden sollte die Höchstbemessungsgrundlage für die Unternehmerpension mit der ASVG-Höchstbemessungsgrundlage korrespondieren.

Diese Forderung scheint insbesondere berechtigt, da nach Übereinstimmen der Expertenmeinung die Freiberufler als die Verlierer schlechthin der Steuerreform 1993 anzusehen sind.

3. Anpassung an die Ansprüche laut Arbeitsrecht - § 14 (1) (Art. 1, Pkt. 11 des Entwurfes z. StRG 1993)

Textvorschlag: ... Fiktive Abfertigungsansprüche sind jene, die bei Auflösung des Dienstverhältnisses bezahlt werden müßten

1. an Arbeitnehmer als Abfertigung auf Grund
 - gesetzlicher Anordnung
 - eines Kollektivvertrages oder
 - einzelvertraglicher Vereinbarungen (z.B Anrechnung von Vordienstzeiten), wobei sie im letzten Fall mit dem sich nach gesetzlicher Anordnung unter Berücksichtigung etwaiger anzurechnender Vordienstzeiten

ergebenden Anspruch begrenzt sind,

2. an andere Personen auf Grund gesetzlicher Anordnung oder eines Kollektivvertrages.

Die Abfertigungsrückstellung kann insoweit bis zu 60 % der am Bilanzstichtag bestehenden fiktiven Abfertigungsansprüche ...

Begründung:

Mit der vorgeschlagenen Änderung zu Z.1. würde u.a. im Falle der vereinbarten Anrechnung von Vordienstzeiten die Rückstellungsbildung sofort und nicht erst ab Erreichen des gesetzlichen (kollektivvertraglichen) Grundanspruches einsetzen.

Dadurch würde - den EB zur Anhebung des steuerlichen Höchstausmaßes der Rückstellung in bestimmten Fällen auf 60 % entsprechend einer weiteren Angleichung an den durch des RLG gebotenen handelsrechtlichen Ansatz von Abfertigungsrückstellungen Rechnung getragen. Exkurs: Außerdem würden damit für Vorstandsmitglieder und Ges.m.b.H.-Geschäftsführer (soweit sie zwar steuerlich jedoch nicht arbeitsrechtlich Dienstnehmer sind) gebildete Abfertigungsrückstellungen endlich gedeckt sein.

Die Ergänzung der Z.2 erscheint erforderlich, da steuerlich nicht als "Arbeitnehmer" geltende Personen (z.B. an einer Kapitalgesellschaft wesentliche Beteiligte) arbeitsrechtlich nicht nur nach gesetzlicher Norm sondern auch auf Grund des für sie maßgeblichen Kollektivvertrages über einen Abfertigungsanspruch verfügen können - genauso wie der Personenkreis der Z.1.

4. Zu § 14 Abs. 5 EStG; Wertpapierdeckung

Der die Wertpapierdeckung für Abfertigungsrückstellungen bzw. Pensionsrückstellungen regelnde § 14 Abs. 5 wurde im Hinblick auf die Bestimmungen des Kapitalmarktgesetzes neu gefaßt.

Durch die im § 116 Abs. 3 Ziff. 3 bis 5 normierte, bis 31.12.1994 begrenzte, Verwendungsfrist von Schuldverschreibungen, deren Ausgabewert niedriger als 90 % des Nennbetrages ist, werden anfangs des Jahres 1995 durch geballte Verkäufe negative Einflüsse auf dem Wertpapiermarkt verursacht werden.

Für die Nichtheranziehung von Schuldverschreibungen zur Vorsorge von Abfertigungen und Pensionen, deren Ausgabewert niedriger als 90 % des Nennbetrages ist (v.a. Nullkuponanleihen), sollte daher die Anpassungsfrist auf fünf Jahre verlängert werden.

Im Falle von Anteilscheinen an Kapitalanlagefonds iSd InvFG wird aus administrativen Gründen kritisiert, daß in Zukunft die Anschaffungskosten maßgebend sein sollen. Aus Vereinfachungsgründen soll dagegen weiterhin der Erstausgabepreis maßgebend sein. Der Vollständigkeit halber sollten die Ausführungen in den Erläuternden Bemerkungen, daß es dem Veranlagungserfordernis des § 14 Abs. 5 Z 4 EStG nicht entgegensteht, wenn der Fonds einen Geldmarktbestand hat, auch explizit im Gesetz verankert werden.

Es wird deshalb vorgeschlagen, den Text des § 14 Abs. 5 EStG wie folgt zu fassen:

§ 14 Abs. 5: Die Abfertigungsrückstellung muß durch die Wertpapiere gedeckt werden. Für die Wertpapierdeckung gilt folgendes:

1. Am Schluß jedes Wirtschaftsjahres müssen Wertpapiere (Z 4) im Nennbetrag von mindestens 50 % des am Schluß des vorangegangenen Wirtschaftsjahres in der Bilanz ausgewiesenen Rückstellungsbetrages im Betriebsvermögen vorhanden sein.

2. Beträgt die Wertpapierdeckung im Wirtschaftsjahr auch nur vorübergehend weniger als 50 % der maßgebenden Rückstellung, ist der Gewinn um 60 % der Wertpapierdeckung zu erhöhen. Die Fortführung der Rückstellung wird durch die Gewinnerhöhung nicht berührt.

3. Z 2 gilt nicht

- für jenen Teil des Rückstellungsbetrages, der infolge Absinkens der fiktiven Abfertigungsansprüche am Schluß des Wirtschaftsjahres nicht mehr ausgewiesen ist und

- für die Tilgung von Wertpapieren, wenn die getilgten Wertpapiere innerhalb von zwei Monaten nach Einlösung ersetzt werden.

4. Als Wertpapiere gelten:

a) Auf Inhaber lautende Schulverschreibungen inländischer Schuldner, für die die Prospektpflicht gem. § 2 des Kapitalmarktgesetzes, BGBl.Nr. 625/1991, gilt, ausgenommen Schulverschreibungen, deren Ausgabewert niedriger ist als 90 % des Nennbetrages.

b) Auf Inhaber lautende Schulverschreibungen inländischer Schuldner, für die die Prospektpflicht nur wegen § 3 des Kapitalmarktgesetzes nicht gilt, ausgenommen unter § 3 Abs. 1 Z 10 des Kapitalmarktgesetzes fallende Schulverschreibungen und Schulverschreibungen, deren Ausgabewert niedriger ist als 90 % des Nennbetrages.

c) Forderungen aus Schulscheindarlehen an die Republik Österreich.

d) Anteilscheine an Kapitalfonds iSd InvFG, BGBl.Nr. 192/1963 bzw. InvFG 1993, BGBl.Nr. xxx, die nach den Fondsbestimmungen ausschließlich Wertpapiere der in lit. a bis c genannten Art veranlagen. Dem Veranlagungserfordernis steht nicht entgegen.

wenn der für das Gestionieren des Fonds erforderliche Bestand an liquiden Mitteln in Bankguthaben gehalten wird. Geschäfte mit derivativen Produkten iSd § 21 InvFG 1993 können zur Absicherung des Fondsvermögens durchgeführt werden. Wertpapierleihgeschäfte gem. § 4 Abs. 8 InvFG sind zulässig. An die Stelle des Nennwertes tritt bei solchen Wertpapieren der Erstausgabepreis.

Zu § 18 EStG

i) § 18 - Sonderausgaben

1. § 18 (2) 2 Selbstversicherung bei der Gebietskrankenkasse als unbegrenzte Sonderausgabe

Von einigen wenigen Ausnahmen abgesehen, unterliegen in unserem Staate alle Erwerbstätigen der gesetzlichen Sozialversicherung; sie genießen sowohl Kranken- als auch Pensionsversicherung. Die zu leistenden Versicherungsbeiträge sind entweder Werbungskosten oder Betriebsausgaben.

Hievon sind jedoch manche Berufstätige ausgenommen, z. B. insbesondere die Angehörigen der rechtsberatenden Berufe, Ziviltechniker ua. Diese haben zwar die Möglichkeit zur freiwilligen Versicherung bei den Gebietskrankenkassen, jedoch nicht das Recht, die sich hierfür ergebenden Versicherungsbeiträge als Betriebsausgaben abzusetzen. Es steht ihnen lediglich zu, die für diese Krankenversicherung geleisteten Beiträge im Rahmen des § 18 EStG als Sonderausgaben geltend zu machen.

Da in dem vorzitierten § 18 bestimmte Höchstgrenzen festgesetzt sind, werden diese in der Regel durch Beitragsleistungen für anderen Versicherungsschutz, und zwar meist für Ablebens- oder Erlebens- bzw. Rentenversicherungen ausgenützt, so daß Beitragsleistungen zur Krankenversicherung bei den Gebietskrankenkassen einkommensteuerlich unberücksichtigt bleiben. Die Beitragszahler fallen somit durch das soziale Netz in unserem sonst vorbildlichen Sozialstaat.

Die Mitglieder der in Rede stehenden Berufsgruppe sind in ihrer Mehrzahl einkommensmäßig nicht besser gestellt als vergleichbare Erwerbstätige, sie sind diesen gegenüber diskriminiert und grundsätzlich Verlierer dieser Reformetappe.

Es wird eine Ergänzung in der Weise vorgeschlagen, daß bei Fehlen einer gesetzlichen Krankenversicherungspflicht freiwillige Krankenversicherungsbeiträge, die an einen gesetzlichen Sozialversicherungsträger (Selbstversicherung bei der Gebietskrankenkasse)

bezahlt werden, in der bezahlten Höhe uneingeschränkt als Sonderausgabe in Abzug gebracht werden können.

2. Zu § 18 Abs. 1 Z 6 - Steuerberatungskosten bei Pauschalierung

Bei der neuen Kleinunternehmerpauschalierung kann die Absetzbarkeit von Steuerberatungskosten als Sonderausgabe im Einzelfall strittig sein und müßte jeweils die Art der Tätigkeit untersucht werden.

Im Interesse des notwendigen Rechtsschutzes gerade für Kleinunternehmer und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung von pauschalieren und nicht pauschalieren Unternehmungen zumindest in dem Bereich der Beratungskosten sollte klargestellt werden, daß im Falle einer Betriebsausgabenpauschalierung Steuerberatungskosten jedenfalls als Sonderausgaben abzugsfähig sind.

Es wird folgende ergänzte Fassung des § 18 Abs. 1 Z 6 EStG vorgeschlagen:

Steuerberatungskosten, die an berufsrechtliche befugte Personen einkommensmindernd geltend gemacht werden können.

3. Zu § 18 Abs. 6 und 7 EStG 1988, Verlustabzug

aa) Verluste als Stiefkinder des Steuergesetzgebers

Verluste werden vom Steuergesetzgeber nach wie vor als Stiefkinder betrachtet. Der leichten Verbesserung der Verlustverwertung bei der Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG durch § 18 Abs. 7 EStG 1988 sowie dem Wegfall des § 23a EStG 1972 steht einerseits die Einführung der Wartetastenverluste gem. § 10 Abs. 8 und § 2 Abs. 2 EStG sowie andererseits die Liebhabereiverordnung und die Mantelkaufbestimmung des § 8 Abs. 4 Z 3 KStG 1988 gegenüber. Durch die verfeinerten Verlustvortrags- und -abzugsbestimmungen des UmgrStG wurde diese Linie konsequent fortgesetzt.

Nunmehr ist durch die Novellierung des EStG 1988 im Zuge der zweiten Etappe der Steuerreform eine weitere Verschlechterung auf dem Sektor der Verluste zu konstatieren. Einerseits soll die als Instrumentarium des eingeschränkten Verlustrücktrages verwendbare Investitionsrücklage ersatzlos abgeschafft werden, andererseits soll ein neuer Wartetastenverlust für Übergangsverluste gem. § 4 Abs. 10 Z 1 EStG geschaffen werden. Als geringfügige Verbesserung ist nur der geplante Verlustausgleich für Beteiligungsveräußerungen gem. § 31 Abs. 5 EStG vorgesehen.

bb) System der Einfachbesteuerung

Diese nunmehr bereits überzogene steuerliche Diskriminierung von Verlusten steht allerdings im Widerspruch zu dem im vorliegenden Entwurf des Steuerreformgesetzes 1993 verfolgten System der Einfachbesteuerung von erwirtschafteten Gewinnen. Durch die Diskriminierung des Verlustabzuges in Verbindung mit der Abschnittsbesteuerung werden letztlich fiktive Einkünfte einer Besteuerung unterzogen.

cc) Bezug auf Tiepke

Nolz (ÖStZ 1993, 194f) greift bei der Beurteilung des Steuerreformgesetzes 1993 auf Tiepke (Die Steuerrechtsordnung, Köln 1993) zurück und bezeichnet die konzipierte Steuerreform als Riesenschritt in Richtung eines sachgerechten Steuersystems. Dem ist grundsätzlich beizupflichten, alleine auf dem dem sachgerechten Steuersystem immanenten Grundprinzip der Anknüpfung an das Lebenseinkommens des Steuersubjektes als idealer Bemessungsgrundlage sind keine Fortschritte, sondern eher Rückschritte zu konstatieren. Nach Tiepke (aaO 668ff) stellt die Zerlegung des Lebenseinkommens (Totaleinkommens) nach Zeitabschnitten immer etwas Willkürliches dar. Im Rahmen des technisch Möglichen, Praktikablen muß auch das interperiodische (neben dem intraperiodischen) Nettoprinzip durchgeführt werden. Das interperiodische Nettoprinzip dient tendenziell dem Leistungsfähigkeitsprinzip und wird durch den Verlustabzug (Verlustvor- wie auch -rücktrag) bewirkt.

Es handelt sich beim Verlustabzug keineswegs um eine Steuersubvention sondern um einen Akt tendenziell richtiger Leistungsfähigkeitsbemessung entsprechend dem Nettoprinzip. Das Periodenprinzip ist nicht ein Prinzip der Steuergerechtigkeit, sondern lediglich ein Ausfluß der praktischen Durchführbarkeit der Besteuerung. Praktikabilitätsprinzipien dürfen aber das übergeordnete Ziel der sachgerechten, gleichmäßigen Verteilung der Steuerlast nur im unbedingt notwendigen Ausmaß beeinträchtigen.

dd) Auslandsvergleich

Im dEStG ist seit dem StReformG 1990 ein zweijähriger Verlustrücktrag (betraglich auf DM 10,0 Mio. beschränkt) und ein zeitlich unbegrenzter Verlustvortrag hinsichtlich aller Einkunftsarten in Geltung.

Der Vorschlag einer EG-Richtlinie zur Harmonisierung der steuerlichen Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten zur Übertragung von Unternehmensverlusten

sieht ein Unternehmenswahlrecht zwischen Verlustverrechnung durch dreijährigen Verlustrücktrag oder zeitlich unbegrenzten Verlustvortrag vor.

ee) Interperiodisches Nettoprinzip

Aus vorstehenden Erwägungen ist es nahezu unerlässlich, aus im öEStG endlich eine Verbesserung des interperiodischen Nettoprinzipes als Besteuerungsgrundlage herbeizuführen. Dies wäre durch Einführung eines zeitlich unbeschränkten Verlustvortrages sowie eines dreijährigen Verlustrücktrages für alle Einkunftsarten möglich und wünschenswert. Ein derartiger Verlustabzug bewirkt sowieso nur einen peripheren Ausgleich der in Anbetracht eines progressiven Einkommensteuertarifes bedingten Benachteiligungen von Steuerpflichtigen mit schwankendem Einkommen gegenüber Steuerpflichtigen mit konstantem Einkommen. Auch ist die durch die Abschaffung der Investitionsrücklage bisher gegebene Progressionsnivellierungsmöglichkeit durch eine Verbesserung des Verlustabzuges nicht vollständig ersetzbar.

ff) Benachteiligung für die zu fördernden Kleinbetriebe

Letztlich würde die Beibehaltung der Beschränkung des Verlustabzuges auf den Verlustvortrag und auf das Erfordernis der ordnungsmäßigen Buchführung den grundsätzlichen Intentionen der vorliegenden Steuerreform dahingehend zuwiderlaufen, als eines der erklärten Ziele des Gesetzgebers die Schaffung von Erleichterungen für Kleinbetriebe darstellt (Anhebung der Buchführungsgrenzen). Wenn nun dem Kleinunternehmer die Gewinnermittlung gem. § 4 Abs. 3 EStG in weiterem Maße eröffnet werden soll, kann eine weitere Versagung des Verlustabzuges (mit Ausnahme der Anlaufverluste gem. § 18 Abs. 7 EStG) nur gegenläufig wirken. Bedenken aus steuersystematischen Gründen können gegen den Verlustabzug bei der Gewinnermittlungsart gem. § 4 Abs. 3 EStG nicht vorgebracht werden, da auch nach diesem Gewinnermittlungssystem ermittelte Einkünfte losgelöst von der Abschnittsbesteuerung zu gleichen Totaleinkünften führen wie bei Einkunftsermittlung aufgrund von Betriebsvermögensvergleichen. Hinsichtlich der neben den betrieblichen Einkunftsarten noch relevanten Einkunftsart Vermietung und Verpachtung ist darauf hinzuweisen, daß aufgrund des derzeit hier nicht gegebenen Verlustabzuges vor allem bei fremdfinanzierten Sanierungsverfahren (vor allem Sockelsanierungen) in den ersten vier bis fünf Jahren bedingt durch die hohen Zinsenbelastungen Werbungskostenüberschüsse entstehen, deren Ausgleich mit anderen Einkünften intraperiodisch in vielen Fällen nicht möglich ist. In den folgenden fünf bis sechs Jahren entstehen Einnahmenüberschüsse, die bedingt durch den nicht gegebenen Verlustabzug - zwar aufgeschoben (Mietzinsrücklage) aber nicht endgültig der Besteuerung entzogen werden können. Über die gesamte

Sanierungsperiode von zehn Jahren betrachtet ergibt sich weder ein Totalverlust noch Totalgewinn, trotzdem ist der Steuerpflichtige einer Abschnittsbesteuerung von periodisierten Einnahmeüberschüssen ausgesetzt, der er durch keinerlei Maßnahmen entgegen kann.

Aus vorstehende Erwägung sieht sich die Kammer der Wirtschaftstreuhänder veranlaßt folgende Forderungen zu wiederholen:

gg) Antrag

- 1) Einführung eines zeitlich unbefristeten Verlustvortrages
- 2) Einführung eines mit drei Jahren befristeten Verlustrücktrages
- 3) Ausdehnung des Verlustvortrages und -rücktrages auf alle Einkunftsarten und Wegfall des Erfordernisses der ordnungsmäßigen Buchführung

j) § 20 Abs. 2 EStG und § 97 Abs. 4 Ziff. 1 EStG, Aufwandzinsen

Die Neufassung des § 20 Abs. 2 umfaßt auch die mit sog. "endbesteuerten" Kapitalerträgen in Zusammenhang stehenden Aufwendungen/Ausgaben.

Durch die Erweiterung der Endbesteuerung auf Kapitalerträge, die zu den Betriebseinnahmen von Einzelunternehmen und Personengesellschaften gehören, sind für diese Steuerpflichtigen insbesondere Aufwendungen für die Fremdfinanzierung der entsprechenden Kapitalanlagen nicht abzugsfähig. Besonders im Fall der Fremdfinanzierung der abgabenrechtlich vorgeschriebenen Wertpapierdeckung für die Abfertigungs- bzw. Pensionsrückstellung zeigt sich ein sachlich nicht gerechtfertigtes Ergebnis. Sowohl die Kapitalerträge als auch die Fremdkapitalzinsen sind einer eigenen Steuerbelastung (der KEST auf der einen Seite sowie der Kreditsteuer auf der anderen Seite) unterworfen. Die Kumulativwirkung und die mangelnde Möglichkeit eines Betriebsausgabenabzuges bewirken im Endergebnis eine Substanzbesteuerung. Allein wegen dieses unerwünschten Ergebnisses ist ein Betriebsausgabenabzug für fremdfinanziertes "endbesteuertes" notwendiges Betriebsvermögen unverzichtbar.

Abgesehen davon führt die Neufassung der gegenständlichen Bestimmung zu Mißverständnissen des Endbesteuerungssystems (siehe § 97 Abs. 1 und Abs. 2) in Verbindung mit dem "besonderen Rückerstattungsverfahren" des § 97 Abs. 4 bzw. mit dem allgemeinen Veranlagungsverfahren. Es stellt sich überhaupt die Frage, in welchen Fällen die neue Einschränkung der Abzugsfähigkeit von Aufwendungen/Ausgaben im § 20 Abs. 2 Anwendung findet, da nach bisherigem Recht (diesbezüglich auch künftig

keine Änderung) und bisheriger Verwaltungspraxis das "besondere Rückerstattungsverfahren" nach § 97 Abs. 4 Z 1 einen Ausgabenabzug stets ausschließt.

Außerdem ist die Endbesteuerung von Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren und Bankeinlagen zu jenen aus Dividendenwerten grundlegend verschieden. Der wesentliche Unterschied liegt darin, daß bei ersteren mehrere Steuern (Einkommensteuer bzw. Körperschaftsteuer, Erbschafts- und Schenkungssteuer für Erwerbe von Todes wegen) und bei letzteren nur die Einkommensteuer umfaßt ist.

Aus diesen Gründen wird vorgeschlagen, § 20 Abs. 2 EStG und § 97 Abs. 4 Z 1 EStG durch folgenden Satz zu ergänzen:

"Dies gilt nicht für Wertpapiere (§ 14 Abs. 5 Ziff. 4), die zum notwendigen Betriebsvermögen gehören, und weiters nicht für Einkünfte im Sinne des § 37 Abs. 4 Z 1."

k) Zu § 24 Abs. 6 EStG - Ratenzahlung für den Aufgabegewinn von Gebäuden

Die im Entwurf vorgesehene Ratenzahlung auf 10 Jahre löst das Problem nicht, führt sie doch dazu, daß die laufende Steuer auf die Meiteinnahmen zusammen mit der Ratenzahlung die möglichen Mieteinnahmen auf 10 Jahre so gut wie zur Gänze aufzehrt.

<u>Beispiel:</u> Jahresmieteinnahme	S	100.000,--
Entnahmewert demnach ca.	S	2.000.000,--
Restbuchwert		0
Einkommensteuer für den Aufgabegewinn allein hiefür 22,5 % =	S	450.000,--
ab Einkommensteuer 1/10tel Jahresrate somit	S	45.000,--
zuzüglich laufende Einkommensteuer für S 100.000,-- Annahme je nach sonstigem Einkommen	ca. - S	85.000,--

Verbleibt netto	S	15.000,--

Von der Vermietung bleiben somit monatlich nur ca. S 1.000,-- übrig.

Für die Erwartung der kleinen Gewerbetreibenden nach der Presseveröffentlichung des Finanzministeriums; ist dies eine grobe Enttäuschung.

Anträge:

Vorgeschlagen wird, in § 24 Abs. 6 nach "... nach § 37 Abs. 1 zu versteuern" folgenden Satz anzufügen:

"War das Gebäude schon mehr als 20 Jahre im Betriebsvermögen, ermässigt sich der Steuersatz auf 1/4tel des Durchschnittssteuersatzes."

2. Betriebsaufgabe soll auch bei einer längeren Liquidationsperiode unterstellt werden.

3. Eigenverbrauch im Umsatzsteuerrecht; dieses ist mit der Zehntelregelung bei der Betriebsveräußerung gleichzustellen.

l) Zu § 26 Ziff. 4 EStG - Definition der Dienstreise für Unselbständige

Es gibt keine sachliche Begründung dafür, daß die Höhe der steuerlich zu berücksichtigen Reisekosten davon abhängt, ob die Einkünfte zu den Einkunftsarten 1 bis 3 oder 4 zählen.

Es wird deshalb die Gleichstellung der "Dienstreise" für Unselbständige mit den Reisekosten für selbständig Erwerbstätige beantragt.

m) Zu § 27 Abs. 3 Ziff. 3 EStG und § 94 Ziff. 10 EStG Beteiligungsaktien unattraktiv

Das neue Finanzierungsinstrument ist uE am Kapitalmarkt schwer absetzbar, da der Aktionär aus wirtschaftlichen Überlegungen, insbesondere aus Rendite- und Risikoüberlegungen, im Vergleich zu anderen Veranlagungen (z.B. Bundesanleihe) keine entscheidenden Vorteile erlangt. Dies soll an einem einfachen Beispiel dargestellt werden:

Unterstellt man, daß der finanzierte Klein- oder Mittelbetrieb für die Überlassung des Kapitals 7 % an die Beteiligungs AG bezahlt und diese für die Verwaltung 2 % ihres Eigenkapitals benötigt, so verbleiben für die Ausschüttung an den Aktionär lediglich 5 %. Trotz der Einkommensteuerbefreiung in den ersten fünf Jahren ab Gründung bzw. Kapitalerhöhung muß in Rechnung gestellt werden, daß der Aktionär sowohl einen Zinsnachteil als auch einen Administrationsaufwand durch die Kapitalertragsteuerrückholung tragen muß, und vor allem ja ein erhebliches Risiko mitzutragen hat.

Nach der fünfjährigen Einkommensteuerbefreiung sinkt die Rendite nach Steuern infolge des 22%-igen Kapitalertragsteuerabzuges (= Endbesteuerung) auf 3,9 % (vgl. Bundesanleihe - Rendite nach Steuern 5,07 %). Eine zeitliche unbegrenzte Einkommensteuerfeitellung ist daher, um eine konkurrenzfähige gleichbleibende Rendite zu gewährleisten und einem verstärkten Abgabedruck seitens privater Anleger entgegenzuwirken, erforderlich. Nach Ablauf der fünfjährigen Körperschaftsteuerbefreiung der Beteiligungs AG verringert sich aus der Sicht des Aktionärs die Rendite nach Steuern weiters um die Ertragsteuer, die die Beteiligungs AG für eingehende Gewinnanteile zu bezahlen hat. Eine zeitlich unbefristete Körperschaftsteuerfreistellung der Beteiligungs AG ist ebenfalls notwendig, um diesem Produkt Absatzchancen zu eröffnen (siehe dazu Ausführungen zu Ziff. 2 c, § 5 Ziff. 14 KStG 1988).

Auch die Betragsgrenze von S 100.000,-- Aktiennominale ist uE zu niedrig. Bei realistischer Markteinschätzung benötigt die Beteiligungs AG ein Eigenkapital von rund S 500 Mio. (50 kleine Mittelbetriebe beanspruchen jeweils S 10 Mio. oder 100 kleine Mittelbetriebe beanspruchen jeweils S 5 Mio.). Zur Aufbringung dieses Kapitals sind von jeder Beteiligungs AG unter Außerachtlassung der 5%-igen Beteiligung der Gründerbank - 5.000 Aktionäre (wobei jeder Aktionär die Einkommensteuerbefreiung voll ausnutzt) notwendig. Alleine aus diesem Grund ist die Anhebung der Betragsgrenze auf S 300.000,-- (entspricht dem derzeitigen vermögensteuerlichen Freibetrag) unerlässlich.

Zusammenfassende Anregungen:

1) Im Hinblick auf eine einfache Administrierbarkeit wird die Kapitalertragsteuerbefreiung an der Quelle, also im Zeitpunkt der Dividendenauszahlung bei der Bank, vorgeschlagen (Bank sendet Mitteilung an das zuständige Wohnsitzfinanzamt des Aktionärs).

2) Um eine konkurrenzfähige gleichbleibende Rendite zu gewährleisten und dem Produkt Absatzchancen zu eröffnen wird sowohl eine Einkommensteuer- als auch eine Körperschaftsteuerfreistellung vorgeschlagen.

3) Außerdem schlagen wir eine Erhöhung der Betragsgrenze auf S 300.000,-- Aktiennominale vor.

4) Weiters wird ien besonderer Sonderausgabenrahmen für derartige Beteiligungen vorgeschlagen.

n) Zu § 28 Abs. 8 EStG - Besteuerung eines Veräußerungsgewinnes bei Bauherrnmodellen vor Erreichen eines Totalgewinnes

Mit dieser Gesetzesbestimmung sollen die in der Verwaltungsübung der letzten Jahre aufgetretenen Zweifelsfragen über die Anwendugn der Bauherrn- bzw. Liebhabereiverordnung zur Förderung der gesamtwirtschaftlich gebotenen Erhöhung der Bauleistung für neuen Wohnraum bereinigt werden.

Die Einstufung als Herstellungsvorgang führt dazu, daß - zum Unterschied von einer Anschaffung - Verwaltungs- und Vertriebskosten nicht zu aktivieren sind. Für die 10-jährige Abschreibungsdauer soll die Gewährung öffentlicher Zuschüsse nicht Voraussetzung sein.

Die Fristverlängerung für die Besteuerung eines Veräußerungsgewinnes soll auch bei Wohnungseigentum das Risiko einer Liebhabereibetrachtung ausschalten und die Gewähr dafür bieten, daß nicht die spekulative Vermögensanlage, sondern der langfristige Einsatz von Ersparnissen zur Erzielung von Einkünften - z.B. als Pensionszuschuß - Leitgedanke des Bauherrn ist.

Ein Veräußerungsgewinn soll dann steuerpflichtig sein, wenn eine Veräußerung vor Ablauf von 20 Jahren nach Beendigung der Baumaßnahmen oder vor Erreichen des Totalgewinnes zuzüglich 2 Respirojahren erfolgt. Dadurch ist sichergestellt, daß diese Bestimmung eine Steuerstundung bringt, auf Sicht aber mehr positive Einkünfte als Verluste steuerwirksam werden.

Mit einem Steuerausfall ist nicht zu rechnen, da durch die abzugsfähigen Werbungskosten bzw. Bauaufwendungen beim Empfänger steuerpflichtige Einkünfte entstehen und der Bauwirtschaft eine Schlüsselrolle in der Wirtschaftspolitik zufällt, sodaß sich auch für den Fiskus eine hohe Umwegsrentabilität ergibt.

Es wird deshalb vorgeschlagen, dem § 28 EStG folgenden Absatz 8 anzufügen:

8. Bei Revitalisierungsmaßnahmen an Althäusern und Aufwendungen nach § 28 (3) lit. 3, die zu mehr als 70 % der Nutzfläche als Wohnungen zu marktüblichen Bedingungen vermietet werden, ist über Antrag anstelle der Absätze (2), (3), (4) und (7) bei Besteuerung der Instandhaltungs-, Instandsetzungs- bzw. Herstellungskosten nach Maßgabe des 2. Absatzes wie folgt vorzugehen:

Maßnahmen nach Abs. 1 gelten als Herstellung; Instandsetzungs- und Herstellungskosten sind abzüglich gewährter Zuwendungen aus öffentlichen Mitteln auf 10 Jahre verteilt abzuschreiben, sofern die Kosten der Baumaßnahmen zumindest die Hälfte der Höchstwerte für Neubauten nach den Förderungsrichtlinien der einzelnen Bundesländer erreichen.

Bei Veräußerung innerhalb von 20 Jahren nach Abschluß der Maßnahmen und eher als 2 Jahre nach Erreichen des steuerlichen Totalgewinnes ist ein den Buchwert (§ 7 EStG) übersteigender Veräußerungserlös abzüglich der Veräußerungskosten als Veräußerungsgewinn steuerpflichtig, wobei § 37 (2) anzuwenden ist.

Diese Bestimmungen sind über Antrag auf alle noch nicht rechtskräftig veranlagten Fälle anzuwenden.

o) Zu § 29 Z 1, 2. Satz; Steuerpflicht von Versicherungsrenten

Nach der derzeitigen Rechtslage ist es so, daß z.B. bei Versicherungsleistungen die Rentenzahlungen ab dem Zeitpunkt steuerpflichtig sind, ab dem der kapitalisierte Wert nach dem BewG überschritten wird. Da in vielen Fällen bereits eine Steuerpflicht eintritt, bevor überhaupt die Höhe der - diesen Renten zugrundeliegenden - Einzahlungen erreicht wird (bei Einmalzahlungen, aber auch bei laufenden Zahlungen) und damit eine Besteuerung für die eigene (restliche) Einzahlung erfolgt, wäre im Sinne einer gerechteren Besteuerung die Anpassung dieser Gesetzesstelle wünschenswert.

Es wird vorgeschlagen anstelle des letzten Punktes einen Beistrich zu setzen mit folgender Ergänzung:

"..., im Falle von Versicherungsleistungen frühestens jedoch nach Überschreiten der hierfür geleisteten Einzahlungen."

p) Zu § 30 Abs. 2 Z 1 EStG - Spekulationsbegünstigung für Eigenheime

Im Sinne der Mobilitätsförderung dieser Bestimmung soll verhindert werden, daß Erben, die eine Wohnung nicht benötigen, diese bis zum Ablauf der 10-jährigen Spekulationsfrist nicht ohne vielfach prohibitive Steuerbelastung verwerten können.

Außerdem entspricht es dem Prinzip der Steuergerechtigkeit, wenn Vorbesitzzeiten bei unentgeltlichem Erwerb nicht nur zu Lasten, sondern auch diesmal zu Gunsten des Abgabepflichtigen berücksichtigt werden (vgl. die neuen Bestimmungen des § 31 (1) EStG laut Entwurf).

Es wird folgende Ergänzung des § 30 Abs. 2 Z 1 EStG vorgeschlagen:

"... Dies gilt auch bei der Veräußerung durch einen Erwerber von Todes wegen, wenn die obigen Voraussetzungen beim Verstorbenen gegeben waren."

q) Zu § 31 Veräußerung von Beteiligungen**1. § 31 (2) Z.2 Kapitalherabsetzung als neues Recht**

In den erläuternden Bemerkungen zu dieser Gesetzesstelle wird ausgeführt: "Die neue Z 2 in Abs.1 soll entsprechend der bisherigen Verwaltungspraxis klarstellen."

Die gegenteiligen Einzelauskünfte des BMF, die eine Kapitalherabsetzung als "Teilliquidation" qualifizieren, sind nach einhelliger, begründeter Literaturmeinung gesetzeswidrig. Wenn nun mit diesem Entwurf durch die Steuerfreistellung von Veräußerungsgewinnen im Bereich des Körperschaftsteuerrechtes und Anerkennung des Halbsatzverfahrens dem System der Einmalbesteuerung in weiteren Teilbereichen Rechnung getragen wird, ist dies ein Schritt in die richtige Richtung, der nicht dazu dienen kann, eine dem Gesetzgeber verfassungsrechtlich verwehrte Rückwirkung, wenn auch nur indirekt, herbeizuführen.

Das Vorhaben jeglichen Mehrbetrag über die Anschaffungskosten hinaus bei einer Kapitalherabsetzung im einkommensteuerlichen Bereich steuerpflichtig zu machen, stellt hinsichtlich einer Herabsetzung nach steuerbegünstigter Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln (BG über steuerliche Maßnahmen bei der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln, BGBl.Nr.157/1966 i.d.F. BGBl.Nr.416/1970 und Abschn. XI AÄG 1984, BGBl.Nr.531/1984) einen Vertrauensbruch dar (vgl. die amtlichen Erläuterungen zu den vorgenannten Gesetzen, weiters BMF-Erlaß 20.6.1986, GZ 13 8701/I-IV/13/86, Z.15 und Quantschnigg in ÖStZ 1985, 165). Wären die gegenwärtigen Argumentationsversuche mit einer im Handels- und Steuerrecht bislang nicht bekannten "Teilliquidation" schon seinerzeit, also vor Durchführung der Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln, bekannt gewesen bzw. bekannt gegeben worden, so wären sicherlich viele Kapitalerhöhungen unterblieben. Die damit zusammenhängenden Kosten, insbesondere die Gesellschaftsteuer und die Justizverwaltungsabgabe hätte erspart werden können. Diese Vorgangsweise des BMF hat in der Kollegenschaft und bei Betroffenen Empörung hervorgerufen (vgl. Heidinger, ecolex 1993, 477; Köglberger, SWK-Heft 24, A 404). Die KWT hat bereits am 15.7. d.J. eine entsprechende Eingabe an das BMF gerichtet.

Ausgangsgrundlage für eine entsprechende Gesetzesänderung ist lt. den EB das Vorhaben, die Beteiligungen selbst hinsichtlich jeglicher Wertänderung aus der Besteuerung im Körperschaftsteuerrecht durch eine Neufassung des § 10 KStG auszunehmen, weshalb Realisierungsvorgänge im Privatvermögen auf den geänderten körperschaftsteuerrechtlichen Bereich abzustimmen wären. Wenn nun die vorgesehen gewesene Änderung des § 10 KStG mit Ausnahme der ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen, nicht erfolgt, was wir aufgrund der Diskussion bei der Fachsenatssitzung am 2.d.M. als sehr wahrscheinlich annehmen, würde die gegenständliche Änderung des § 31 Abs.2 Z.2 EStG der Ausgangsgrundlage entbehren.

Es wird daher vorgeschlagen, § 31 Abs.2 EStG 1988 unverändert zu belassen.

2. Zu § 31 Abs.2 Z.3 EStG (Wegzugsbesteuerung nur bei Gegenseitigkeit (d.h. Deutschland und Dänemark))

Mit dieser Bestimmung soll die steuerliche Erfassung von stillen Reserven von bestimmten Beteiligungen ermöglicht werden, wenn der Abgabepflichtige Maßnahmen setzt, die zum Verlust des Besteuerungsrechtes der Republik Österreich im Verhältnis zu anderen Staaten führt. Als solche Maßnahmen werden entweder der Wegzug in einen Staat, dessen DBA mit Österreich dem OECD-MA (Art. 13) folgt, gesehen oder die unentgeltliche Übertragung an einen in Österreich nicht Ansässigen (Vgl. Erl. zu § 31 Abs.2 Z.3 des Entwurfes).

Sofern der Steuertatbestand durch Wegzug im Sinne von Auswanderung verwirklicht wird, verstößt die Besteuerung gegen Art. 4 Abs.4 Staatsgrundsatz (vgl. Staatsgrundgesetz vom 21. Dezember 1867, RGBI. Nr.142). Nach dieser Bestimmung dürfen Abfahrtsgelder nur in Anwendung der Reziprozität erhoben werden. Unter Abfahrtsgeld ist nicht nur eine Emmigrationsgebühr, eine sogenannte Nachsteuer, zu verstehen, sondern jede Besteuerung von Vermögen, die anlässlich der Auswanderung erfolgt (vgl. Ermacora, Handbuch der Grundfreiheiten und der Menschenrechte, 119; vgl. insbesondere auch Layer, Österreichisches Staatswörterbuch², 3). Unter Auswanderung ist jede Verlegung des Mittelpunktes des sozialen und wirtschaftlichen Lebens ins Ausland anzusehen (vgl. Ermacora, Handbuch, 126).

Folglich schränkt das verfassungsrechtliche Verbot, Abfahrtsgelder einzuheben, § 31 Abs.2 Z.3 EStG alte und neue Fassung insofern ein, als bloß die unentgeltliche Übertragung von Anteilen an einen nicht Ansässigen und die Besteuerung des Wegzugs, im Verhältnis zu Staaten, die ebenfalls Besteuerungen auf Anteile anlässlich des Wegzugs vornehmen, zulässig ist. Ähnliche Bestimmungen kennen aber nur die Bundesrepublik Deutschland (vgl. § 6 Außensteuergesetz, dBGBI. 1972, 1713) und Dänemark (vgl. Kaiser, Die "Wegzugssteuer", BB 1991, 2053). Das Gegenseitigkeitsgebot erfordert es aber auch, daß nur insoweit eine Besteuerung von bestimmten Beteiligungen anlässlich des Wegzuges vorgenommen werden kann, als der andere Staat nach seinem innerstaatlichen Recht die Besteuerung selbst vornimmt. Weiter gefaßte Bestimmungen des ausländischen Steuerrechtes sind daher zu berücksichtigen.

Die Kammer der Wirtschaftstrehänder weist darauf hin, daß die Bestimmung nur in jenem Rahmen vollzogen werden kann, wie ihn das Verfassungsrecht vorgibt. Im wesentlichen kann die Bestimmung nur für jene Fälle Anwendung finden, die die unentgeltliche Übertragung von bestimmten Anteilen an einen nicht Ansässigen betreffen.

3. Zu § 31 Abs.3 EStG Zinsenaufwand sollen Veräußerungs- bzw. Spekulationsgewinn mindern

Die steuerliche Erfassung der im Veräußerungserlös enthaltenen Verzinsung ohne Abzug eines Zinsenaufwandes ist unsachlich, weil ein wirtschaftlich nicht vorhandener Gewinn besteuert wird.

Die gegenteilige Verwaltungsübung ist verfassungsrechtlich bedenklich und sollte daher im Sinne von mehr Steuergerechtigkeit und Besteuerungsmoral anlässlich dieser Reformetappe beseitigt werden. (Vgl. Lenneis, Können Zinsen Werbungskosten aus Spekulationsgeschäften sein, SWK 93/10, A.218).

Vorgeschlagen wird die Ergänzung des § 31 Abs.3 EStG durch folgenden Satz:

"Zu den Werbungskosten gehören auch Zinsen aus vergangenen Jahren, die für die Anschaffung angefallen sind und bisher nicht als Werbungskosten geltendgemacht werden konnten."

Eine sinngemäß gleiche Einschaltung wäre in § 30 (4) bei Spekulationsgeschäften vorzunehmen.

4. Zu § 31 Abs.4 EStG Erbschaftsteueranrechnung auch für Genossenschaftsanteile

An dieser Stelle sollte der Begriff "Kapitalgesellschaft" ebenfalls durch den Begriff "Körperschaft" ersetzt werden, damit auch bei Übertragung von Geschäftsanteilen von Genossenschaften eine Anrechnung der Erbschafts- bzw. Schenkungssteuer gewährleistet ist.

5. Zu § 31 Abs.5 EStG - Relatives Verlustausgleichsverbot bei der Veräußerung von Beteiligungen

Die Steuerreform soll im Sinne von mehr Besteuerungsmoral sich auch in diesem Bereich dem Prinzip der Einmalbesteuerung des Totaleinkommens zu nähern trachten. Eine einseitige Besteuerung nur von Gewinnen und Nichtberücksichtigung von Verlusten - wie sie übrigens auch die Verwaltungsübung und Judikatur zur Liebhaberei mit dem Hinweis auf eine Änderung der "Bewirtschaftungsart" nach Rückzahlung der Fremdfinanzierung vorsieht - ist systemwidrig, damit unsachlich und für den Bürger unverständlich.

Der Hinweis in den EB zu Abs.5, bei Verlustausgleich auch mit anderen positiven Einkünften bestände die Gefahr des Entstehens von Besteuerungslücken, ist nicht geeignet, eine sachlich richtige Besteuerung auszuschließen. Zum Schließen solcher Lücken gibt es ja die Mißbrauchsbestimmungen.

Es wird deshalb vorgeschlagen, den Text des § 31 Abs.5 EStG wie folgt zu ändern:

"Verluste aus der Veräußerung von Beteiligungen sind ausgleichsfähig (§ 2 Abs.2)."

r) Zu § 32 Z.1 iVm § 37 Abs.2 Z.4 EStG - Tarifiermäßigung für gewisse "Entschädigungen" insbes. einkommensteuerpflichtige Abfertigungen

Die bisherige enge Auslegung führt dazu, daß - in unsachlicher Differenzierung bei Abfertigungen von Unselbständigen - Abfertigungen oder Pensionsabfindungen z.B. bei einem Geschäftsführer mit 26 % Beteiligung oder z.B. bei einem Funktionär (siehe VGH vom 22.1.1992, 91/13/0139) der vollen Einkommensteuerprogression unterworfen werden. Dies widerspricht dem Grundprinzip des § 37, der Progressionsverschärfung bei zusammengeballt anfallenden Einkünften entgegenzuwirken.

Es wird deshalb vorgeschlagen, § 32 Z.1 EStG wie folgt zu beginnen: "Vergütungen, die gewährt werden ..."

Ferner wird vorgeschlagen, in § 37 Abs.2 Z.4 EStG folgende Bestimmung vorzusehen: "Der Zeitraum, für den die Entschädigung gewährt wird, oder aber der bisherige Einnahmenseitraum mindestens 7 Jahre beträgt."

s) 1. Zu § 33 Abs.3 EStG Valorisierung der Tarifstufen

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder begrüßt die Anhebung des allgemeinen Absetzbetrages von 5.000 S auf 8.840 S.

Zum Einkommensteuertarif wird grundsätzlich festgestellt, daß wegen der Kaufkraftentwicklung seit dem Inkrafttreten des Einkommensteuergesetzes 1988 auch eine Valorisierung der Einkommenstufen notwendig erscheint. Berechnungen haben ergeben, daß auch bei einem Durchschnittseinkommen die Erhöhung des allgemeinen Absetzbetrages nicht ausreicht, um die durch den progressiven Steuertarif bei materiell gleichem Einkommen eingetretene Erhöhung der Einkommensteuer (Lohnsteuer) zu kompensieren.

2. Zu § 33 EStG 1/6stel Begünstigung auch für Selbständige

Die selbständige Erwerbstätigen sind gegenüber den Arbeitnehmern diskriminiert. Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder schlägt deshalb vor, eine dem § 67 Abs.1 EStG

entsprechende Regelung derart aufzunehmen, daß dem § 33 folgender neue Absatz 11 angefügt wird:

"Ein Siebentel der Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Arbeit und Gewerbebetrieb sind mit einem festen Steuersatz von 6 % zu versteuern."

t) 1. Zu § 37 Abs.1 EStG - Horizontaler Verlustausgleich bei ermäßigten Steuersätzen

Die Judikatur des VwGH, die jeden Verlust aus der gleichen Einkunftsart mit begünstigten Teileinkünften kompensiert, widerspricht der Absicht des Gesetzgebers, aus verschiedensten Gründen diese Einkünfte tariflich zu begünstigen.

Wenn z.B. Erfindervergütungen die Halbsatzbegünstigung deshalb verlieren, weil zufällig im gleichen Jahr aus der gleichen Einkunftsart und einer anderen Quelle ein Verlust ausgewiesen ist, ist ein solches Ergebnis nicht nur gleichheitswidrig, sondern auch unverständlich.

Es wird deshalb vorgeschlagen, in § 37 Abs.1 EStG nach Ziff 4 folgenden Absatz, gültig für alle vorherigen Ziffern, anzufügen:

"(Teil) Einkünfte der Z 1-4 sind vor Anwendung der Tarifiermäßigung nur dann und insoweit mit Verlusten aufzurechnen, als diese aus derselben Quelle stammen."

2. Zu § 37 Abs.2 Z.3 EStG Übergangsgewinn begünstigt belassen

Für einen allfälligen Gewinn aus der Änderung der Gewinnermittlungsart sollte weiterhin der begünstigte Steuersatz gelten. Wenn jemand einen Betrieb mehrere Jahre lang betreibt und der Gewinn durch § 4 (3) ermittelt wird, so ist es fast unumgänglich, daß Forderungen und Vorräte "aufgebaut" werden. Bei einem "vernünftig finanzierten" Unternehmen werden jedoch die Verbindlichkeiten eher gegenüber den Banken als gegenüber den Lieferanten entstehen. Die Besteuerung des Übergangsgewinnes verursacht auf jeden Fall eine zusammengeballte Besteuerung "stiller Reserven" und somit im Einzelfall eine beträchtliche liquiditätsmäßige Belastung.

Es wird deshalb vorgeschlagen, den § 37 Abs.2 Z. 3 EStG unverändert zu belassen.

3. Zu § 37 Abs.4 EStG Veräußerungsgewinn auch Genossenschaften einzubeziehen

Im § 31 wurde der bisherige Begriff "Kapitalgesellschaft" durch den Begriff "Körperschaft" ersetzt. Damit sollten - neben den Anteilen am Grund- und Stammkapital einer Kapitalgesellschaft - auch andere Beteiligungsformen erfaßt werden. In § 37 Abs.4 hat man diese Änderung nicht konform vorgenommen, sondern zählt die zusätzlich zu erfassenden Beteiligungsformen in den Ziff.1 lit. a - e taxativ auf. Es erscheint sinnvoll, die Bestimmung des § 31 Abs.1 sowie des § 37 Abs.4 Ziff. 1 textlich aufeinander abzustimmen.

u) Zu § 81 EStG Lohnsteuerliche Betriebsstätten nach 6 Monaten

Der lohnsteuerliche Betriebsstättenbegriff des § 81 EStG wird ebenfalls geändert. Diesbezüglich wird nunmehr in § 81 Abs.2 EStG eine Ein-Monats-Frist vorgesehen. Im Sinne der Einheitlichkeit der verschiedenen Betriebsstättenbegriffe des österreichischen Steuerrechts sollte auf diese Ein-Monats-Frist verzichtet werden. Die Ein-Monats-Frist führt zu großen Belastungen von Arbeitgebern, die für die Lohnsteuerabfuhr von relativ kurzfristigen Entsendungen von Arbeitnehmern nach Österreich haften.

v) Zu § 93 EStG - Steuerabzugspflichtige Kapitalerträge/Einbeziehung von Privatdarlehen

Die sachliche Rechtfertigung für die einkommensteuerliche Endbesteuerung liegt bekanntlich in der pauschalen Berücksichtigung der Inflationstangente, die wirtschaftlich gesehen kein Einkommen ist. Wenn nun die bisherigen, mangels sachlicher Begründung verfassungsgesetzlich abgesicherten Ausnahmen von der Endbesteuerung fallen, sollte dies auch für Privatdarlehen gelten. Abzugspflichtig ist der Schuldner (also meist ein Unternehmen). Nachdem dieses Unternehmen als Schuldner des Privatdarlehens auch Steuerschuldner der Kreditsteuer ist (§ 6 Kreditsteuergesetz 1993), kann die Überwachung des 22%igen KESt-Abzuges bei diesem privaten Schuldner keine Probleme aufwerfen.

Mit dieser Ergänzung der Endbesteuerung wäre u.E. eine verfassungsrechtliche Absicherung nicht mehr erforderlich, weil dann der erfaßte Tatbestand sachgerecht abgegrenzt ist.

Es wird vorgeschlagen in § 93 Abs.2 Z.3 EStG als c) anzufügen:

"c) Zinsen aus Privatdarlehen"

w) Zu § 96 Abs.1 Z.2 EStG Vz. Termine für KESt nicht vorverlegen

Ab 1994 soll die Kapitalertragsteuer für Kapitalerträge aus Bankeinlagen und sonstigen Forderungen gegenüber Banken in Vierteljahresvorauszahlung geleistet werden.

Obwohl die Änderung aus budgetären Gründen verständlich ist, muß dagegen gehalten werden, daß der derzeitige Vorauszahlungsmodus in der gesamten Bankwirtschaft eingespielt und langjährig erprobt ist. Die geplante Änderung der KESt-Vorauszahlungen bedeutet eine gewaltige Umstellung des EDV-Systems, was letztlich im Zusammenhang mit der EDV-mäßigen Bewältigung des Bankwesengesetzes eine enorme Kostenbelastung für alle Banken zur Folge hat. Dazu kommt der damit zusammenhängende überhöhte Verwaltungsaufwand (Abwicklung der Änderungen in den einzelnen Fachabteilungen sowie im Rechnungswesen).

Aus diesen Gründen und letztlich auch deshalb, daß in der Praxis die gesamte Beratungstätigkeit im Zusammenhang mit der Kapitalertragsteuer den Banken obliegt, ist es für diese wirtschaftlich nicht zumutbar, daß sie Vorauszahlungen vorfinanzieren müssen (die Vorauszahlung am 25.Juni muß ca. 1/2 Jahr, jene am 25.September ca. 1/4 Jahr vorfinanziert werden).

Gegen die geplanten KESt-Vorauszahlungen der Banken bestehen uE auch verfassungsrechtliche Bedenken, da es sich dabei um eine Steuer handelt, die wirtschaftlich vom Kunden der Bank zu tragen ist, deren Vorauszahlungsverpflichtung jedoch die Bank - noch dazu zu einem Zeitpunkt, zu dem der Kunde die Steuer noch gar nicht schuldet - trifft.

Es wird daher vorgeschlagen, den derzeitigen KESt-Vorauszahlungsmodus beizubehalten.

x) Zu § 97 Abs.4 EStG iVm § 37 Abs.4 EStG - Werbungskostenabzug bei Regelbesteuerung für Beteiligungserträge

Gem. § 97 (4) ist, sofern die nach dem Steuertarif für Kapitalerträge iSd Abs.1 und 2 zu erhebende Einkommensteuer geringer als die Kapitalertragsteuer oder der freiwillig geleistete Betrag, die Kapitalertragsteuer oder der freiwillig geleistete Betrag auf Antrag auf die zu erhebende Einkommensteuer anzurechnen und mit dem übersteigenden Betrag zu erstatten.

Im Rahmen der Veranlagung sind die Kapitalerträge allerdings ohne Abzug von Werbungskosten anzusetzen (Endbesteuerungserlaß GZ 14 0210/3-IV/14/93 Pkt. 5.1 Abs.8). Dies wurde damit begründet, daß durch die Endbesteuerung mehrere Steuern, nämlich Einkommensteuer, Vermögensteuer, Erbschaftsteuer, abgegolten werden.

Dies trifft für die nunmehr in die Endbesteuerung einbezogenen Kapitalerträge nicht zu. Die Abgeltungswirkung erstreckt sich nach dem Reformentwurf lediglich auf die Einkommensteuer.

Gem. § 20 (2) EStG-E dürfen bei der Ermittlung der Einkünfte Aufwendungen und Ausgaben, soweit sie mit nicht steuerpflichtigen Einnahmen oder mit Kapitalerträgen, für welche die Einkommensteuer nach § 97 Abs.1 und 2 als abgegolten gilt, in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht abgezogen werden.

Da sich diese Bestimmung auf sämtliche abzugspflichtige Kapitalerträge bezieht, könnte der Eindruck entstehen, daß auch bei "endbesteuerten" Kapitaleinkünften gem. § 93 (2) Z.1 im Fall einer Veranlagung der Werbungskostenabzug ausgeschlossen ist. Daß im Falle einer Tarifbesteuerung für Beteiligungserträge nach wie vor der halbe Durchschnittsteuersatz zum Tragen kommt, mag darauf hindeuten, daß ein Werbungskostenabzug zulässig ist, eine Verdeutlichung sollte aber in der Weise erfolgen, daß im § 37 (4) Z.1 EStG-E als letzter Satz "Werbungskosten dürfen abgezogen werden" angefügt wird.

y) Zu § 98 Z.2 Verwertungstatbestand streichen

§ 98 Z.2 und Z.4 EStG enthalten den sogenannten "Verwertungstatbestand". Nach dieser Regelung können auch Einkünfte, die aus einer Tätigkeit bezogen werden, die zwar im Ausland ausgeübt, aber im Inland verwertet wird, der beschränkten Steuerpflicht unterworfen werden. Dieser Verwertungstatbestand ist trotz der Legaldefinition des § 98 Z.4 EStG äußerst unbestimmt, wirft in der Praxis zahlreiche Probleme auf und bewirkt, daß der Kreis der beschränkten Steuerpflicht sehr weit gefaßt ist. Die Voraussehbarkeit der steuerlichen Beurteilung - und insbesondere die Planung internationaler Sachverhalte - leidet an den Unschärfen des Verwertungstatbestandes sehr (so Lang, SWI 1992, 274).

Im Falle des Vorliegens eines DBA ist der Tatbestand in der Regel ohnehin bedeutungslos und auch in allen anderen Fällen leistet der Verwertungstatbestand keinen wesentlichen Beitrag zum Steueraufkommen. Die bei Loukota, Internationale Steuerfälle Rz 145 und bei E.Lechner, SWI 1992, 213 f wiedergegebenen Beispiele aus der Rechtsprechung zeigen, daß die Abgrenzung des Tatbestandes der "Verwertung" äußerst problematisch ist.

Aus Gründen der Rechtssicherheit sollte der Verwertungstatbestand in § 98 Z.2 und Z.4 EStG daher gestrichen werden.

z1) Zu § 102 Abs.1 Z.3 EStG Antragsveranlagung für alle abzugspflichtigen Einkünfte nach § 99

Bisher besteht die Möglichkeit der Antragsveranlagung im Falle der beschränkten Steuerpflicht für die Fälle der Abzugsbesteuerung nach § 99 Abs.1 Z.1 EStG. Unseres Erachtens sollte diese Möglichkeit der Antragsveranlagung unbedingt auf alle abzugspflichtigen Einkünfte des

§ 99 EStG ausgedehnt werden (vgl schon E.Lechner, SWI 1991, 101). Die Forderung nach Ausdehnung der Antragsveranlagung erscheint zur Vermeidung ungerechtfertigter Härten erforderlich, die aus einer Nichtberücksichtigung hoher Werbungskosten oder Betriebsausgaben resultieren können. Insbesondere bei den Einkünften nach § 99 Abs.1 Z.3^a und Z.5 EStG können oft sehr hohe Werbungskosten oder Betriebsausgaben vorliegen, die bewirken, daß die 20 %ige Bruttobesteuerung exzessive Ausmaße erreicht. Die diesbezügliche Novellierung des § 102 Abs.1 Z.3 EStG sollte nicht auf die nächste "technische" Etappe der Steuerreform verschoben werden, da § 102 EStG nach dem vorliegenden Entwurf ohnehin geändert werden soll.

z2) Zu § 102 Abs.2 Z.2 EStG Stammfassung von 1988 wieder herstellen

In der Stammfassung des EStG 1988 war doch die uneingeschränkte Vortragsmöglichkeit für inländische Betriebsstättenverluste beschränkt Steuerpflichtiger vorgesehen. Durch das Abgabenänderungsgesetz 1989 wurde die Regelung des § 102 Abs.2 Z.2 EStG eingeschränkt, da der Verlustvortrag nur berücksichtigt werden kann, als er die nicht der beschränkten Steuerpflicht unterliegenden Einkünfte überstiegen hat. Diese Einschränkung wurde bereits wiederholt kritisiert (Lang, SWI 1990, 34 ff; Zöchling, ÖStZ 1990, 50 ff; Beiser, SWI 1991, 15 ff; E.Lechner, SWI 1991, 100). Auch nach dem vorliegenden Entwurf wird die nach der Stammfassung des EStG 1988 vorgesehene Verlustvortragsmöglichkeit für inländische Betriebsstätten nicht wieder hergestellt. Dies ist aber unbedingt zu fordern, da die Einschränkung nicht nur systemwidrig ist, sondern auch international zu Verunsicherungen geführt hat.

Antrag:

Zu § 102 (2) Z.2 ist der letzte Satz "Er kann nur überstiegen hat" als systemwidrig zu streichen.

z3) § 103 EStG, Weiterführung der Zuzugsbegünstigung nach der bisherigen Verwaltungsübung

Der Begutachtungsentwurf sieht unter anderem die fast völlige Beseitigung der "Zuzugsbegünstigung" des § 103 EStG vor. Dies wird "integrationsrechtlich" begründet was nicht näher einsichtig ist. Unseres Erachtens ist die beabsichtigte Abschaffung des § 103 EStG nochmals zu überdenken und zu prüfen. Für die österreichische Volkswirtschaft war diese Vorschrift bisher von Bedeutung, da sie Devisenzuflüsse in großem Umfang in das Inland bewirkt hat.

1. Erteilungsstopp ist gesetzwidrig

§ 112 a EStG sieht eine Übergangsregelung für bisher erteilte Zuzugsbegünstigungen oder sonst schriftlich in Aussicht gestellte Begünstigungen vor. Diese Vorschrift setzt voraus, daß bis Ende 1993 wie bisher Zuzugsbegünstigungen erteilt werden, die sodann auch ab 1.1.1994 verlängert bzw. beibehalten werden können. Nach der derzeitigen Verwaltungspraxis werden allerdings keine neuen Zuzugsbegünstigungen erteilt. Diese Praxis ist ohne gesetzliche Grundlage. Bis Ende des Jahres 1993 sollten jedenfalls aufgrund der derzeit bestehenden gesetzlichen Vorschriften weitere Zuzugsbegünstigungen erteilt werden. Die gegenteilige Praxis ist nicht nur gesetzwidrig, sondern würde auch die beabsichtigte Übergangsvorschrift des § 112 a EStG zum Teil ad absurdum führen.

2. Verzicht auf 10 Jahres-Intervall

Nach dem derzeitigen Entwurf soll die Zuzugsbegünstigung lediglich für die Personen, deren Zuzug der Förderung von Wissenschaft und Forschung dient, auch nach 1.1.1994 weiter neu erteilt werden können. Nach § 103 Abs.2 EStG in der Fassung des Entwurfs soll diese Zuzugsbegünstigung auf Personen, die den Mittelpunkt ihrer Lebensinteressen aus Österreich wegverlegt haben, nur anzuwenden sein, wenn zwischen diesem Wegzug und dem Zuzug mehr als 10 Jahre verstrichen sind. Diese Vorschrift sieht eine Verschlechterung der bisherigen Rechtslage des § 103 Abs.4 EStG vor, da § 103 Abs.4 EStG in der derzeit geltenden Fassung keine Zehn-Jahres-Frist vorsieht. Die Zehn-Jahres-Frist des § 103 Abs.2 EStG in der bisher geltenden Fassung, von der noch dazu im Interesse der Wissenschaft abgesehen werden konnte, bezog sich bloß auf § 103 Abs.1 EStG. Unseres Erachtens sollte auf diese Zehn-Jahres-Frist verzichtet werden, da die Mobilität im Bereich der Wissenschaft und Forschung sehr groß ist und es durchaus erstrebenswert sein kann, einen Wissenschaftler nach Österreich zu holen, der auch innerhalb der letzten zehn Jahre irgendwann einmal seinen Wohnsitz bzw. seinen Mittelpunkt der Lebensinteressen in Österreich gehabt hat.

3. Bisherige Verwaltungsübung

Der Verwaltungsübung nach dem EStG 1988 entsprach es, die Zuzugsbegünstigung nur für wenige Jahre auszusprechen - Begründung erleichterte Evidenzhaltung in der EDV -, generell oder individuell nicht nur schriftlich, sondern vielfach auch fernmündlich die Verlängerung bei einem Welteinkommen von über S 700.000,-- lebenslanglich, bei S 300.000,-- bis S 700.000,- - auf insgesamt 10 Jahre in Aussicht zu stellen.

Da der Zuzug vielfach unter diesen bekannten bzw. teilweise nur telefonisch bekanntgemachten Überlegungen erfolgte, sollte die Begünstigung jedenfalls auslaufend so

weitergewährt werden, auch wenn es keine schriftliche Einzelerledigung oder nur eine solche für wenige Jahre geben sollte.

Dies ist Österreich wohl auch seinem internationalen Ruf schuldig.

Es wird deshalb folgender Text vorgeschlagen:

"Im Sinne der bisherigen Verwaltungsübung gilt nach dem Grundsatz von Treu und Glauben eine bereits erteilte oder in Aussicht gestellte Zuzugsbegünstigung bei einem Welteinkommen von über S 700.000.-- bis zum Ableben, bei einem Einkommen zwischen S 300.000.-- und S 700.000.-- für maximal 10 Jahre ab erstmaliger Inanspruchnahme und bei einem Jahreseinkommen unter S 300.000.-- nur für die Dauer der bisherigen schriftlichen Genehmigung oder Zusage."

Dies gilt auch für eine Witwe des Begünstigten oder einen Witwer der Begünstigten.

z4) Zu § 112 Abs.2 EStG - Endbesteuerung für Wertpapiere der Freiberuflerinvestitionsrücklage für 1993

Da die Steuererklärungen 1993 erst 1994/95 ausgearbeitet werden, würde selbst bei sofortigem Widerruf einer allfälligen Befreiungserklärung bisher keine KESt abgezogen. Die 22%ige Einkommensteuer für die Zinserträge 1993 soll daher auf möglichst einfachem Weg sichergestellt werden.

Ab 1994 sind Befreiungserklärungen von natürlichen Personen automatisch hinfällig.

Es wird deshalb ersucht, in den erläuternden Bemerkungen den Satz "Gleichzeitig können ... erreicht werden." Durch folgenden Text zu ersetzen:

"Für Zinserträge, die wegen einer Befreiungserklärung 1993 nicht dem KESt-Abzug unterliegen, ist die Einkommensteuer bei der Veranlagung für 1993 nur mit 22 % einzuheben."

z5) Zu § 116 Abs.1 EStG: Vorzeitige JR-Auflösung auch für 1992 bzw. auch außerbücherlich

Bei abweichendem Wirtschaftsjahr 1993 wurden bereits Jahresabschlüsse festgestellt, in welchen (mangels Kenntnis über zukünftige steuerliche Vorschriften) die freiwillige Auflösung der Investitionsrücklagen 1990 und 1991 nicht durchgeführt werden konnte. Die Gleichbehandlung der Steuerpflichtigen mit abweichendem Wirtschaftsjahr gegenüber jenen

mit Kalenderjahr erfordert daher eine Ergänzung. Weiters sollte auch eine IR für 1992 einbezogen werden: dadurch könnte bei der Veranlagung für 1993 ein Steuermehraufkommen erzielt werden, das den Ausfall nach den vorherigen Vorschlägen weitgehend zu kompensieren vermag.

Es wird deshalb ersucht,

- a) in Z.93 des Entwurfes (§ 116 Abs.1 EStG) im letzten Satz die Jahreszahl 1991 durch die Jahreszahl 1992 zu ersetzen, und
- b) am Ende von Z.93 folgenden Satz anzufügen:

"Im Wirtschaftsjahr 1993 ist die Auflösung der Rücklage auch außerbücherlich, durch Angabe in der Steuererklärung möglich."

z6) Zu §§ 127 bis 129 EStG

Aus Gründen der Übersichtlichkeit sollte versucht werden, diese §§ in den laufenden Text an geeigneter Stelle einzubauen. Dazu bietet sich für den § 127 an, diesen an § 122 anzuhängen; die §§ 128 und 129 könnten als §§ 48 und 49 "neu" in das EStG 1988 aufgenommen werden. Durch Entfall der §§ 48 und 49 "alt" sollten keine besonderen Schwierigkeiten bei der Anwendung des Gesetzes bis Ende 1993 auftreten.

z7) Inkrafttreten - Z 98: Rückwirkung verfassungswidrig

Der Ministerialentwurf sieht in dieser Bestimmung eine rückwirkende Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988 für das Kalenderjahr 1993 vor. Diese Bestimmung würde bewirken, daß Übergangsgewinne welche auf den Stichtag 1.1.1993 zu ermitteln sind, nicht mehr dem ermäßigten Einkommensteuersatz unterliegen können, und daß Übergangsverluste erst mit wesentlich späteren Veräußerungsgewinnen oder Übergangsverlusten verrechnet werden können. In einzelnen Fällen würde eine Verrechnung solcher Übergangsverluste überhaupt nicht mehr möglich sein (z.B. unentgeltliche Betriebsübertragung).

Zahlreiche Steuerpflichtige haben Ende des Jahres 1992 bzw. zu Beginn des Jahres 1993 entsprechende Maßnahmen gesetzt, um z.B. aus betriebswirtschaftlichen Überlegungen, oder aufgrund zwingender steuerrechtlicher Bestimmungen einen Wechsel der Gewinnermittlungsart zum 1.1.1993 vorzunehmen. Im Zuge der Planung und Vorbereitung für den Wechsel der Gewinnermittlungsart war es für die Steuerpflichtigen selbstverständlich, daß wenn die gesetzlichen Voraussetzungen zutreffen, für einen Übergangsgewinn der halbe Einkommensteuertarif angewendet wird, bzw. ein Übergangsverlust einkommensteuerrechtlich mit einem laufenden Gewinn verrechnet werden kann.

Die Bestimmung des Ministerialentwurfes sieht einen rückwirkenden Eingriff in die Rechte der Steuerpflichtigen in diesen Punkten vor. Da die betroffenen Steuerpflichtigen auf die Rechtsgültigkeit des Einkommensteuergesetzes 1988 in der zum 1.1.1993 gültigen Fassung vertrauen konnten, wurden eben diese Maßnahmen (Wechsel der Gewinnermittlungsart) - sei es aus betriebswirtschaftlichen Überlegungen oder aufgrund von zwingenden steuerrechtlichen Vorschriften - getroffen. Der Ministerialentwurf würde für jene Steuerpflichtigen i.d.R. zu nicht vertretbaren steuerlichen Auswirkungen führen, welche die betroffenen Steuerpflichtigen zum entsprechenden Stichtag (1.1.1993) nie in Erwägung ziehen konnten. In Einzelfällen können sich aus dieser rückwirkenden Bestimmung existenzbedrohende Auswirkungen für die Betroffenen ergeben.

U.E. ist daher diese beabsichtigte rückwirkende Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988 mit den Grundsätzen der Rechtsstaatlichkeit nicht vereinbar.

Es wird folgende Fassung vorgeschlagen:

Die Bestimmungen des Steuerreformgesetzes 1993 sind anzuwenden,

1. wenn die Einkommensteuer veranlagt wird, erstmalig bei der Veranlagung für das Kalenderjahr 1994,
2. wenn die Einkommensteuer (Lohnsteuer) durch Abzug eingehoben wird, erstmals für Lohnzahlungszeiträume, die nach dem 31.12.1993 enden,
3. beim Steuerabzug in sonstigen Fällen für Zeiträume nach dem 31.12.1993.

VII. BESTIMMUNGEN BETREFFEND LOHNABGABEN (LOHNSTEUER; DIENSTGEBERBEITRAG, KOMMUNALSTEUER)

1. Allgemeines

Der vorliegende Begutachtungsentwurf beinhaltet nur einen Teil der Ergebnisse, welche bei den Sitzungen des Arbeitskreises zur "Vereinheitlichung der Lohnverrechnung" erzielt werden konnten. Bedingt durch den Schwerpunkt der zweiten Etappe der Steuerreform, welcher auf der Unternehmensbesteuerung liegt, scheinen einige wesentliche Maßnahmen, welche zu einer "Vereinheitlichung" der Lohnverrechnung beigetragen hätten, im vorliegenden Entwurf nicht auf. Diesbezüglich seien angeführt

- Vereinheitlichung des Dienstnehmer- und Dienstgeberbegriffes im Steuerrecht und Sozialversicherungsrecht
- Möglichst weitgehende Anpassung der Lohnsteuerbemessungsgrundlage und Beitragsgrundlage laut ASVG.

Aber auch Maßnahmen zur "Vereinfachung" der Lohnverrechnung sind im vorliegenden Begutachtungsentwurf nur teilweise vorzufinden (Abschaffung der Lohnsteuerkarten, Angleichung der Bemessungsgrundlagen beim DB und bei der neuen Kommunalsteuer). Die Neuschaffung einer Einschleifregelung bei den sonstigen Bezügen stellt diesbezüglich einen Schritt in die Gegenrichtung dar, da diese einen zusätzlichen Berechnungsvorgang nötig macht. Andere Maßnahmen, welche eine Vereinfachung brächten, wie

- Angleichung von Steuerbefreiungen gem. § 3 EStG und Beitragsbefreiungen gem. § 49 ASVG
- Einheitliche Definition des Zulagen- und Zuschlägebegriffes im Steuerrecht und Sozialversicherungsrecht
- Vereinfachung beim Pendlerpauschale
- Abschaffung der Steuerfreiheit für die ersten 5 Überstunden
- Gemeinsame Einhebung und Prüfung aller lohnabhängigen Abgaben

sind im vorliegenden Entwurf nicht enthalten, sollten aber auch in der nächsten Zukunft mit allen Mitteln weiter verfolgt werden, damit der Forderung nach einer "Vereinfachung der Lohnverrechnung" weitestgehend nachgekommen werden kann.

2. Stellungnahme zu den einzelnen Gesetzesstellen

a) Mitarbeiterbeteiligung (§ 3(1) 15 EStG)

Die neu vorgesehene Steuerbefreiung für Mitarbeiterbeteiligungen ist so ausgelegt, daß diese Begünstigung in der Praxis nur für Dienstnehmer von Großbetrieben in Frage kommen wird (kostenlose oder verbilligte Abgabe von Aktien etc.) Eine Anwendbarkeit für Klein- und Kleinstbetriebe scheint nicht gegeben. Ganz abgesehen davon fließen bei der kostenlosen Übertragung von Kapitalsanteilen dem Betrieb keine weiteren Eigenkapitalsbeträge zu und es kann durch diese Begünstigung die schlechte Eigenkapitalsbasis der Betriebe nicht verbessert werden.

Sollte an dieser Regelung jedoch unverändert festgehalten werden, wären bei der Gesetzesformulierung folgende Umstände zu berücksichtigen:

Laut EB erhöht die vorgesehene Zuwendung von 10.000 S, welche dem Grunde nach als sonstiger Bezug zu werten ist, nicht das Jahressechstel. Eine Zuwendung in Form einer Mitarbeiterbeteiligung dürfte somit erst nach Auszahlung des Weihnachtsgeldes vorgenommen werden, da sonst die Sechstelbegünstigung für das Weihnachtsgeld geschmälert wird. Es sollte daher vorgesehen werden, daß diese Zuwendung auf das Jahressechstel nicht anzurechnen ist.

Laut vorgesehenem Gesetzestext entfällt eine Nachversteuerung, wenn die Übertragung bei oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses erfolgt. Laut EB soll durch die Einführung dieser Steuerbefreiung eine stärkere Bindung des Dienstnehmers an das Unternehmen erreicht werden. Diese Absicht wird aber dadurch unterbunden, daß bei Kündigung durch den Arbeitnehmer eine Nachversteuerung unterbleibt. Es wäre daher zu überlegen, ob bei Selbstkündigung durch den Arbeitnehmer die Nachversteuerung ebenfalls unterbleiben soll.

b) Bezüge gem. § 3(1) 10 und 11 - § 3(3) EStG

Durch die Abschaffung des Jahresausgleiches ist der Wortlaut in § 3(3) "Für Jahre, in denen dem Arbeitnehmer solche Einkünfte zufließen, ist die Durchführung eines Jahresausgleiches ausgeschlossen" hinfällig geworden.

Statt dessen sollte darauf verwiesen werden, daß bei Überschreiten der Veranlagungsgrenze des § 41 eine Veranlagung durchzuführen ist.

c) Dienstreise - beruflich veranlaßte Reise (§ 26 Z.4 EStG)

Die Begriffe der Dienstreise und der beruflich veranlaßten Reise sollten vereinheitlicht werden, da es keine sachliche Begründung dafür gibt, daß die steuerlich zu berücksichtigenden Reisekosten davon abhängen, ob es sich um die Einkunftsarten 1 bis 3 oder 4 handelt.

d) Negativsteuer (§ 33 (8) 1.Satz EStG)

Im vorliegenden Gesetzesentwurf heißt es, daß der Arbeitnehmerabsetzbetrag in Höhe von höchstens 10 % der Werbungskosten gem. § 16 (1) 4 gutzuschreiben ist. § 16 (1) 4 umfaßt nur die Beiträge zu Versicherungen, nicht jedoch die beim "Sozialversicherungsabzug" im gleichen Betrag mitenthaltenen Abzüge für gesetzliche Interessensvertretungen (Arbeiterkammer, Landarbeiterkammer) sowie Wohnbauförderungsbeiträge. Da eine Trennung dieser Beträge im Nachhinein (es scheint sowohl am monatlichen Gehaltszettel als auch am Jahreslohnzettel L16 nur ein gemeinsamer Betrag auf) nicht möglich ist, schlägt die Kammer der Wirtschaftstreuhänder vor, den vorgesehenen Gesetzeswortlaut zu erweitern auf die Werbungskosten im Sinne des § 16 (1) 3a, 4 und 5.

e) § 40 EStG

Anders als in § 33 (8) sieht die Fassung des Entwurfes für § 40 die Erstattung von maximal 10 % der Werbungskosten bei Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht vor, obwohl die EB auf die Veranlagungsmöglichkeit verweisen. Es sollte daher auch im § 40 vorgesehen werden, daß der gutzuschreibende Betrag an Werbungskosten zu erstatten ist, wobei auch hier auf die Werbungskosten im Sinne des § 16 (1) 3a, 4 und 5 zu verweisen wäre.

f) Veranlagung von lohnsteuerpflichtigen Einkünften (§ 41(1) 1. Satz EStG)

Der erste Satz des § 41 sieht vor, daß eine Veranlagung stattfindet, wenn "im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte aus einem Aktivbezug oder aus einem Pensionsbezug" enthalten sind. Weiters wird in der unveränderten Fassung des § 39(1) darauf verwiesen, daß eine Veranlagung nur dann erfolgt, wenn die Voraussetzungen des § 41 vorliegen. Aus dieser Textierung wäre abzuleiten, daß Bezieher von Krankengeld, Unterstützungsempfänger von Wohlfahrtseinrichtungen etc. jedenfalls aus der Veranlagungspflicht herausfallen, da es sich dabei weder um einen Aktivbezug noch um einen Pensionsbezug handelt.

§ 41(1) 1. Satz sollte daher lauten: "Sind im Einkommen lohnsteuerpflichtige Einkünfte enthalten, so ist der Steuerpflichtige zu veranlagern, wenn ..."

g) § 41(1) letzter Satz EStG

Nach der Fassung im Entwurf würden endbesteuerte, der Steuerabgeltung unterliegende Einkünfte in den Freibetrag von S 10.000,-- einzubeziehen sein.

Es wird daher vorgeschlagen, dem letzten Satz des § 41 folgenden Wortlaut anzufügen:
"Steuerpflichtige Einkünfte, welche gem. § 97 der Steuerabgeltung unterliegen, bleiben dabei unberücksichtigt."

h) Veranlagungsfreibetrag (§ 41 (3) EStG)

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder regt an, den Veranlagungsfreibetrag von derzeit 10.000,-- S auf 20.000,-- S anzuheben, um geringfügige Fälle von einer Veranlagung fernzuhalten. Die Einsparung an Verwaltungskosten müßten den dadurch entstehenden Einnahmefall ausgleichen.

Eine derartige Anhebung wäre auch in § 42(1)3 vorzunehmen.

i) Bagatellbeträge bei Steuernachforderungen (§ 46 (3) EStG)

Um Veranlagungsverfahren mit unerheblichen Auswirkungen zu vermeiden, sollte die Regelung des bisherigen § 72 (3), wonach eine Abgabefestsetzung unterbleibt, wenn die Steuernachforderung den Betrag von S 100,-- nicht übersteigt, im bisherigen § 46 (3) aufgenommen werden.

j) Berücksichtigung der Steuerabsetzbeträge (§ 62 (3) EStG)

Im bisherigen § 62 (3) war die Regelung enthalten, daß jeder Arbeitgeber, der Bezüge im Sinne des § 57 (4) ausbezahlt, den Pensionistenabsetzbetrag zu berücksichtigen hat. Da gem. § 127 (1) der bisherige § 57 außer Kraft gesetzt werden soll, scheint auch die zitierte Regelung in der Neufassung des § 62 (3) nicht mehr auf. Hingegen wird in den EB darauf verwiesen, daß der Pensionistenabsetzbetrag nach wie vor von jedem Arbeitgeber abzuziehen ist.

Ebenso heißt es in den EB, daß auch

- der allgemeine Absetzbetrag
- der Verkehrsabsetzbetrag und
- der Arbeitnehmerabsetzbetrag

von jedem Arbeitgeber zu berücksichtigen ist.

Durch den Wegfall der Lohnsteuerkarten ergäbe sich die Notwendigkeit, auf diesen Mehrfachabzug auch im Einkommensteuergesetz explicit hinzuweisen. Dabei scheint noch die Frage ungeklärt, ob dieser Mehrfachabzug auch für den Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrag zulässig ist.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder schlägt daher vor, im § 33 den Abs.9 als Abs.10 zu bezeichnen und folgenden neuen Abs.9 einzufügen:

"Beim Steuerabzug vom Arbeitslohn sind die Absetzbeträge gem. Abs.3 bis 6 von jedem Arbeitgeber zu berücksichtigen. Die Berichtigung auf das einfache Maß erfolgt bei der Veranlagung gem. § 41 (1)".

Sollte ein Mehrfachabzug des Alleinverdiener- bzw. Alleinerzieherabsetzbetrages nicht vorgesehen sein, sollten statt der Abs.3 bis 6 nur die Abs.3, 5 und 6 zitiert werden und zusätzlich im § 129 folgender letzter Satz angefügt werden: "Die Erklärung darf vom Arbeitnehmer nur bei einem Arbeitgeber abgegeben werden".

k) Freibetragsbescheid (§ 63 (1) letzter Satz EStG)

Der vorliegende Entwurf sieht folgende Neufassung des letzten Satzes im § 63 (1) vor: "Ein Freibetragsbescheid ist jedoch nicht zu erlassen ... wenn bei der Veranlagung ..."

Es wird hier nur auf die Veranlagung, nicht jedoch auf den Jahresausgleich verwiesen. Dieser Hinweis wäre jedoch nötig, da für die Jahre 1994 und 1995 auch noch Freibetragsbescheide auf Grund der Jahresausgleiche 1992 und 1993 auszustellen sind.

Weiters wird vorgeschlagen, daß auch bei der Ausstellung von Freibetragsbescheiden aus verwaltungsökonomischen Gründen vorgesehen wird, daß nur dann ein Freibetragsbescheid ausgestellt wird, wenn der jährlich zu berücksichtigende Freibetrag S 600,-- übersteigt.

l) Besteuerung der sonstigen Bezüge (§ 67 (1) EStG)

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder begrüßt die Neuregelung, daß der an die Stelle des bisherigen Freibetrages tretende Fixabzug von S 510,-- künftig bei Bezügen gem. § 67 Abs.3 bis 8 und 10 vorerst nicht mehr ausgeschlossen ist. Es trägt dies zu einer Vereinfachung bei der Abrechnung dieser Bezüge bei, da die Betroffenen keinen Erstattungsantrag mehr stellen müssen.

Hingegen wird die neue Einschleifregelung (die Steuer von den sonstigen Bezügen soll höchstens 30 % des S 23.000,-- übersteigenden Betrages ausmachen) wieder eine unnötige Erschwernis hervorrufen, sofern die Lohnverrechnung nicht EDV-unterstützt durchgeführt wird: Bei Monatsbezügen zwischen S 23.001,-- und S 26.625,-- ist bei der ersten Sonderzahlung im Kalenderjahr die Einschleifregelung anzuwenden, bei der zweiten Sonderzahlung (in der Regel das Weihnachtsgeld) ist eine Neuberechnung vorzunehmen und die bei der ersten Sonderzahlung auf Grund der Einschleifbestimmung vorerst nicht eingehobenen Steuer mit einzubehalten. Diese Vorgangsweise bedeutet ein zusätzliches Berechnungsverfahren.

Es sollte daher überlegt werden, ob dieses zusätzliche Einschleifverfahren hinsichtlich der sonstigen Bezüge nicht dadurch ersetzt werden könnte, daß die "Bagatellgrenze" statt auf S 23.000,-- (doppelte Höhe des künftig nicht durch Steuerabzug belasteten Monatsgehaltes) etwa auf S 23.500,-- bis S 24.000,-- erhöht wird.

m) Besteuerung vorübergehend beschäftigter Arbeitnehmer (§ 69 EStG)

Da es in der Praxis immer wieder zu Schwierigkeiten hinsichtlich der Auslegung kam, ob es sich um einen ausschließlich körperlich tätigen Arbeitnehmer handelt, ist der geplante Entfall des bisherigen § 69 (1) EStG zu begrüßen. Es wird dadurch die Abschaffung dieser Gesetzesbestimmung auch unversteuert bleibenden Einkünften (durch Eingehen mehrerer im Rahmen der Grenzen des bisherigen § 69 (1) liegender Beschäftigungsverhältnisse) entgegengewirkt, was dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit dient.

Allerdings wird auch durch diese Neuregelung die Erfassung der sogenannten "Aushilfen", welche oft nur für einen Tag beschäftigt werden, nicht einfacher: in der Praxis können diese Bezüge erst frühestens im Folgemonat aus den Auszahlungsbelegen der Klienten, für welche Buchhaltung und Lohnverrechnung bei einem Steuerberater geführt werden, erfaßt werden und lohnabgabemäßig berücksichtigt werden (auch die mit 1.1.1994 in Kraft tretende Bestimmung des ASVG, wonach solche "geringfügig Beschäftigten" beim zuständigen Sozialversicherungsträger anzumelden sind, kann dieses Problem nicht lösen).

Bei Entfall des § 69 (1) gehören die bisherigen Abs.2 und 3 als Abs.1 und 2 bezeichnet.

n) Besteuerung beschränkt steuerpflichtiger Arbeitnehmer (§ 70 Abs.2 und § 16 EStG).

Der Begutachtungsentwurf sieht die völlige Abschaffung der pauschalen Besteuerung für beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer vor. Diese Bestimmung hat mitgewirkt, Österreich als Standort für Holdinggesellschaften sowie Produktions- und Vertriebsstätten interessant zu machen, da auf diese Weise leitende Angestellte einer österreichischen Kapitalgesellschaft in Österreich einer attraktiven Besteuerung unterzogen werden konnten. Diese Tatsache war oft, wenn nicht ausschlaggebend, so doch mitbestimmend für die Standortwahl des Betriebes.

Die bisherigen Bemühungen Österreichs als Standort für Dienstleistungsbetriebe, die vor allem den Wirtschaftsraum der Reformländer betreuen sollen, waren bloß auf die körperschaftsteuerlichen (§ 7 Abs.4 KStG a.F. und § 10 Abs.3 KStG n.F.) Begünstigungsvorschriften beschränkt. Für Standortentscheidungen werden im internationalen Vergleich jedoch verstärkt die übrigen abgabenrechtlichen Bedingungen in eine Entscheidungswahl miteinbezogen. Als wesentlicher Kostenfaktor sind die Steueraufwendungen für die in das jeweilige Land entsandten Dienstnehmer zu sehen (expatriates). Österreich sieht hier keine Begünstigungen vor, während andere Staaten, wie z.B. die Niederlande und Tschechien im Wettbewerb um Ansiedlungen Vorteile für zeitweilig beschäftigte ausländische Arbeitnehmer zulassen. Vor allem die meist mit einem solchen Dienstverhältnis einhergehenden Sachbezüge, wie Dienstwohnung, Übernahme der Schulkosten in ausländischen Schulen oder Dienstwagen lassen die Steuerbelastung im Vergleich zu anderen Staaten unverhältnismäßig ansteigen.

Die Kammer der Wirtschaftstrehänder regt daher an, vergleichbare Regeln wie jene Staaten, mit denen Österreich in unmittelbarem Wettbewerb um Ansiedlungen ausländischer Investoren steht, zu erlassen.

Tschechien hat den Spitzensteuersatz für im Inland ansässige Ausländer auf 30 % gesenkt.

Die Niederlande haben ein anderes System um eine Entlastung der sogenannten "expatriates" zu erreichen. Sie gewähren generell einen 35 %igen Werbungskostenabzug für ausländische Personen, die für ein internationales Unternehmen (in der Regel Tochter einer ausländischen Gesellschaft) arbeiten. Diese Regel gilt für insgesamt 60 Monate. Von Interesse ist, daß damit auch die Bemessungsgrundlage für die Sozialversicherungsbeiträge um die Werbungskostenpauschale reduziert wird (vgl. 35 %-Regelung (vanaf 1990) (Res. 28 maart

1990, nr. DB 89/6890, zoals herdrukt bij Res. 28 december 1990, nr. DB90/2400) (NR, deel III.C., nr.514) (tot 1990 gold de Res. 19 augustus 1988, nr. DB88-5011, herdrukt bij Res. 28.december 1990, nr. DB90/2749) (NR, deel III.C, nr.513); vanaf 1.september 1992 geldt Res.4juni 1992, nr. DB 92/922 (zie 4.2)).

Auf Antrag kann sich der "expatriate", soweit seine ausländischen Einkünfte betroffen sind, als beschränkt Steuerpflichtiger behandeln lassen, obwohl er seinen Wohnsitz in den Niederlanden hat (vgl. dazu auch van Raad, in Tax Management, Foreign Income Portfolios, Business Operations in The Netherlands, A-32).

Weiters ist darauf hinzuweisen, daß eine Mindestbesteuerung von Ausländern, wie er in § 70 und 102 EStG vorgesehen ist, im Verhältnis zu EWR - Staatsbürgern dem allgemeinen Diskriminierungsverbot des Art.4 EWR - Abkommens widerspricht.

Der ersatzlosen Streichung des § 70(2) kann daher nicht zugestimmt werden.

Die vorgesehene Mindestbesteuerung der beschränkt Steuerpflichtigen stellt einen Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip dar bzw. eine nicht gerechtfertigte Differenzierung zwischen unbeschränkt steuerpflichtigen und beschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern. Aus diesem Grund sollte auch die geplante "Mindestbesteuerung" nochmals überdacht werden.

o) Aufrollung (§ 77 EStG)

Die im Entwurf enthaltene Neufassung des § 77 (3) sieht vor "daß der Arbeitgeber im laufenden Kalenderjahr durch Aufrollen der vergangenen Lohnzahlungszeiträume die Lohnsteuer neu berechnen kann."

Es fehlt somit gegenüber früher der Hinweis auf

- schwankende Lohnsteuerbemessungsgrundlagen
- laufende Bezüge.

Daraus lassen sich gegenüber der alten Gesetzeslage zwei neue Aufrollungsmöglichkeiten ableiten (welche allerdings auch in den EB nicht erwähnt werden):

- Aufrollungsmöglichkeit auch bei Entstehen oder Wegfall der Alleinverdiener- bzw. Alleinerziehereigenschaft während des Kalenderjahres (da nicht mehr auf eine

- schwankende Bemessungsgrundlage abgestellt ist!)
- Aufrollungsmöglichkeit auch für die sonstigen Bezüge.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhandler ersucht, den Wortlaut des § 77 (3) so zu gestalten, daß daraus zu erkennen ist, ob diese beiden genannten Aufrollungsmöglichkeiten künftig möglich sein sollen (dies auch deswegen, weil bei einer stattfindenden Veranlagung künftig die Besteuerung der sonstigen Bezüge wegen der Mehrfachberücksichtigung des Fixbetragabzuges ebenfalls aufgerollt wird).

Daß geleistete Zahlungen für Kirchenbeiträge etc. künftig in den Monaten November und Dezember durch Aufrollung berücksichtigt werden können, stellt eine Vereinfachung für die betroffenen Arbeitnehmer dar, da diese nicht aus diesem Grund eine Veranlagung beantragen müssen.

Allerdings scheint der Termin für die Vorlage der entsprechenden Belege beim Arbeitgeber mit 31. Jänner des Folgejahres im Widerspruch zu anderen Bestimmungen: Nach dem vorliegenden Entwurf soll die Lohnsteuer für den Monat Dezember künftig am 25. Jänner an das Finanzamt abgeführt werden (zu diesem Termin siehe die Ausführungen zu § 79 (1)). Wie soll nun eine Aufrollung wegen Zahlung von Kirchenbeiträgen etc, für welche die entsprechenden Belege am 31. Jänner vorgelegt werden, zeitmäßig unter Umständen noch im Jänner durchgeführt werden? Eine Rückverrechnung der rückvergüteten Lohnsteuer unter der Bezeichnung "Dezember" wäre bereits zu spät, einen Abzug von den abzuführenden Abgaben unter dem Titel "Jahresausgleich" gibt es nicht mehr. Abgesehen davon sollte am 31. Jänner nach dem Wortlaut des vorliegenden Entwurfes bereits der Lohnzettel des betreffenden Arbeitnehmers an das Betriebsfinanzamt übermittelt werden und den tatsächlich erfolgten Lohnsteuerabzug beinhalten (die Übermittlung eines berechtigten Lohnzettels löst bei der Finanzbehörde sicher verwaltungstechnische Schwierigkeiten aus!)

Aus den angeführten Gründen schlägt die Kammer der Wirtschaftstreuhandler vor, den Termin für die Vorlage von Belegen über geleistete Kirchenbeiträge etc. mit 15. Dezember des laufenden Kalenderjahres festzusetzen.

p) Lohnsteuerabfuhr (§ 79 (1) EStG)

Der vorliegende Entwurf sieht im Rahmen der Absicht, die Fälligkeitstermine der einzelnen Abgabenarten zu vereinheitlichen, als Termin zur Abfuhr der Lohnsteuer den 25. des Folgemonats vor.

Aus den zu in Abschnitt III dargelegten Gründen kann die Kammer der Wirtschaftstreuhänder der vorgesehenen Änderung des Abfuhrtermines nicht zustimmen und ersucht, die bisherige Regelung (Abfuhr der Lohnsteuer am 10. des Folgemonats) unverändert beizubehalten.

q) Lohnsteueranmeldung (§ 80 (1) EStG)

Siehe Ausführungen zum Abfuhrtermin gem. § 79 (1).

r) Betriebsstättenbegriff (§ 81 EStG)

Beim lohnsteuerlichen Betriebsstättenbegriff sieht der Begutachtungsentwurf nunmehr eine Ein-Monats-Frist vor. Im Sinne einer Einheitlichkeit des Betriebsstättenbegriffes im österreichischen Steuerrecht sollte auf diese Frist verzichtet werden, zumal sie für Arbeitgeber, welche Arbeitnehmer nach Österreich entsenden, hinsichtlich der Haftung für die abzuführende Lohnsteuer große Belastungen mit sich bringt.

s) Haftungstatbestände (§ 82 EStG)

Da in Zukunft nach den Reformplänen Steuernachforderungen im Zuge einer stattfindenden Veranlagung beim Arbeitnehmer geltend gemacht werden können, dieser also bei einer Veranlagung als Steuerschuldner selbst haftet, sollte die Haftung des Arbeitgebers eingeschränkt werden auf jene Fälle, in denen der Arbeitnehmer nicht veranlagt wird.

Würde eine derartige Einschränkung nicht stattfinden, käme es durch eine Lohnsteuerprüfung und die stattfindende Veranlagung zu einer Doppelbesteuerung, welche wieder nur durch eine Wiederaufnahme des Verfahrens hinsichtlich der Veranlagung des Arbeitnehmers rückgängig gemacht werden könnte.

t) Haftung des Arbeitnehmers (§ 83 (2) EStG)

Im Entwurf ist in § 83 (2) 4 eine Haftung des Arbeitnehmers vorgesehen für den Fall, daß eine Veranlagung auf Antrag durchgeführt wird.

Es scheint nicht erklärlich, weshalb eine Haftung des Arbeitnehmers bestehen soll, wenn dieser die Veranlagung selbst beantragt und nicht eine Veranlagung von Amts wegen stattfindet. Abgesehen davon wird diese vorgesehene Haftung durch die Möglichkeit, im Rechtsmittelverfahren den gestellten Antrag zu widerrufen, zunichte gemacht.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder schlägt daher vor, den Haftungstatbestand der Z. 4 nicht aufzunehmen.

u) Lohnzettel (§ 84 EStG)

Der für die Lohnzettelabfuhr vorgesehene Termin des 31. Jänner des Folgejahres entspricht zwar den Bestimmungen des bisherigen § 72 (3), stellt aber für die Personalverrechner durch die Ausdehnung auf alle Arbeitnehmer doch eine Verschärfung des bereits derzeit im Jänner bestehenden Termindrucks dar.

Im Jänner ist zusätzlich zur laufenden Arbeit die umfangreiche arbeitsrechtliche Grundlagenermittlung für das neue Kalenderjahr durchzuführen (neue Einstufungen, neue Bruttobezugsermittlung). Des weiteren wird die Erstellung eines "richtigen" Lohnzettels dadurch erschwert, daß auch noch bis in den Februar des Folgejahres Aufrollungen durchgeführt werden (siehe dazu auch den für die Vorlage von Kirchenbeitragsbelegen vorgesehenen Termin 31. Jänner).

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder schlägt daher vor, in § 84 (1) als Termin den letzten Tag des Kalendermonats Februar vorzusehen. Es kann dadurch bei der künftig erfolgenden Datenerfassung aus den Lohnzetteln für notwendige Veranlagungen zu keiner spürbaren Verzögerung kommen, würde aber den starken Termindruck im Jänner nicht zusätzlich erhöhen. Der Termin mit Ende Februar entspräche auch der Frist für die Einreichung der Jahresbeitragsnachweisung in der Sozialversicherung, welche durch den künftigen Lohnzettel miterfaßt werden soll.

Des weiteren sieht die vorgesehene Fassung des § 84 (1) vor, daß "der Arbeitgeber dem Finanzamt ... zu übermitteln hat".

Aus dieser Textierung geht nicht hervor, ob auch der Arbeitnehmer (außer bei Datenträgeraustausch) Anspruch auf einen Lohnzettel hat. Wenn die Lohnzettel nach der Neuregelung auch beim Finanzamt aufliegen, so besteht doch berechtigtes Interesse des Arbeitnehmers bzw. dessen steuerlichen Vertreters an einem solchen Lohnzettel, um bei der Erstellung einer Einkommensteuererklärung über die entsprechenden Unterlagen zur Berechnung der zu erwartenden Steuerlast zu verfügen.

Die Kammer schlägt daher vor, den Wortlaut des § 84 (1) wie folgt zu erweitern: "Der Arbeitgeber hat dem Finanzamt und auf Verlangen dem Arbeitnehmer ...".

v) Angaben am Lohnzettel (§ 84 (5) EStG)

Die Neufassung des § 84 (5) sieht vor, daß am Lohnzettel unter anderem

- die Versicherungsnummer des (Ehe)Partners, falls Anspruch auf den Alleinverdienerabsetzbetrag besteht
- die Versicherungsnummer des Kindes (der Kinder), falls Anspruch auf den Alleinerzieherabsetzbetrag besteht

anzuführen sind.

In den entsprechenden Ausführungen der EB zu diesen Bestimmungen heißt es, daß zu Kontrollzwecken auch jeweils der Name des (Ehe)Partners bzw. des Kindes (der Kinder) anzuführen ist.

Es müßte daher auch im Wortlaut des § 84 (5) selbst auf diese Notwendigkeit hingewiesen werden.

w) Abschaffung der Lohnsteuerkarten (§ 127 EStG)

Die Abschaffung der Lohnsteuerkarten wird grundsätzlich begrüßt, da der Wegfall sowohl auf Behördenseite als auch beim Arbeitgeber und Arbeitnehmer Erleichterungen und Einsparungen bringt.

In Abs.2 des neuen § 127 wird festgelegt, daß "dem Arbeitgeber bis 31.Dezember 1993 vorgelegte Lohnsteuerkarten bis zum 31.Dezember 1996 aufzubewahren und in der Folge zu vernichten sind".

Diese "neue Aufbewahrungsfrist" steht im Widerspruch zu den Verjährungsfristen der BAO. § 207 BAO sieht eine Verjährungsfrist von 5 Jahren vor, welche auch bei einer Lohnsteuerprüfung zu beachten ist. Es scheint nicht zweckmäßig, die alten Lohnsteuerkarten vor Ablauf dieser Verjährungsfrist zu vernichten, da bei einer Prüfung (welche einen Zeitraum von fünf Jahren umfassen kann) Zweifelsfragen hinsichtlich Alleinverdiener- oder Alleinerzihereigenschaft entstehen können.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder schlägt daher vor, den im § 127 (2) vorgesehenen Termin 31.12.1996 durch den 31.12.1998 zu ersetzen.

x) Anmeldung des Arbeitnehmers (§ 128 EStG)

Die Entwurfsfassung des § 128 sieht statt der Vorlage der wegfallenden Lohnsteuerkarte vor, daß ein Arbeitnehmer bei Antritt des Dienstverhältnisses dem Arbeitgeber die personenbezogenen Daten (Name, Geburtsdatum, Wohnsitz, Versicherungsnummer) bekanntzugeben hat.

Eine Überprüfung dieser Daten durch den Arbeitgeber ist nicht vorgesehen.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder erlaubt sich in diesem Zusammenhang, die Möglichkeiten, eine bei Ausübung mehrerer Dienstverhältnisse vorgesehene Veranlagung zu umgehen, aufzuzeigen:

Nicht jeder Steuerpflichtige besitzt bereits eine Versicherungsnummer. Andererseits wird vom Hauptverband der Sozialversicherungsträger eine SV-Nummer bloß auf Grund der Daten einer Anmeldung vergeben, sofern für diesen Versicherten noch keine vergeben wurde. Die Daten auf der Sozialversicherungsanmeldung (Name, Geburtsdatum, Wohnsitz) werden dabei von niemanden überprüft!

Durch diesen aufgezeigten Vorgang bei der Vergabe der SV-Nummer ist es jedermann möglich, durch Angabe eines frei gewählten Namens etc. in den Besitz einer zweiten usw. Sozialversicherungsnummer zu gelangen. Abgesehen davon gibt es bereits derzeit eine nicht unerhebliche Anzahl von Personen, welche auf ihren richtigen Namen und das richtige Geburtsdatum durch Fehler bei der Vergabe der SV-Nummer mehr als eine dieser Kennnummern zugewiesen und die entsprechende Anzahl der SV-Nummernkarten haben.

Für Kinder wird eine (für den Alleinerzieherabsetzbetrag nötige SV-Nummer überhaupt nur vergeben, wenn diese bei der Krankenkasse als mitzuversichernd gemeldet werden (was sehr oft nicht geschieht).

Durch diese relativ einfache Möglichkeit, in den Besitz von mehr als einer SV-Nummer zu gelangen, besteht auch die Möglichkeit

- mehr als ein Dienstverhältnis auszuüben und dies jeweils unter Angabe eines anderen Namen (man gibt eben die andere SV-Nummer bekannt oder erhält eine zusätzliche, wenn man unter diesem Namen noch keine besitzt).

Diese Umgehungsmöglichkeit kann nur dann ausgeschaltet werden und somit eine in diesen Fällen vorgesehene Veranlagung durchgeführt werden, wenn neben der SV-Nummer als (nicht absolut sicheres) Zuordnungskennzeichen auch eine entsprechende Überprüfungsmöglichkeit durch den Arbeitgeber eingeplant wird (obwohl eine solche an sich nicht zu begrüßen ist). Der Verlaß auf die SV-Nummer allein könnte zu unerwünschten Steuerausfällen führen!

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder schlägt daher vor, den ersten Satz des § 128 wie folgt zu fassen:

"Bei Antritt des Dienstverhältnisses hat der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber unter Verwendung eines amtlichen Vordruckes folgende - durch einen amtlichen Lichtbildausweis belegte - Daten bekanntzugeben: ..."

VIII. FAMILIENLASTENAUSGLEICHSGESETZ

a) Wesentlich beteiligte Geschäftsführer (§ 41 (2) FLAG)

Es widerspricht den Besteuerungsgrundsätzen, wesentlich beteiligte Geschäftsführer einerseits von den Lohnsteuervorteilen auszuschließen, andererseits aber bei der Berechnung der Lohnnebenkosten mitzuerfassen.

Die Neuregelung, auch die Bezüge wesentlich beteiligter Dienstnehmer in die Bemessungsgrundlage für den Dienstgeberbeitrag (auch DZ) miteinzubeziehen, schafft wieder zusätzliche rechtsformabhängige Belastungsdifferenzierungen. Ohne diese neue Bestimmung würde der Belastungsunterschied zwischen wesentlich und nicht wesentlich beteiligten Dienstnehmern hingegen abgebaut.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhandler regt daher an, diese Neuregelung nochmals zu überdenken bzw. die wesentlich beteiligten Geschäftsführer nicht nur als Dienstnehmer bei der Berechnung der lohnabhängigen Abgaben zu betrachten, sondern auch entsprechende gleichlautende Regelungen vorzusehen, damit von diesen Personen auch die Lohnsteuervorteile (§§ 3, 67 und 68 EStG) beansprucht werden können. Alternativ wäre dieser Personenkreis - wie bisher - von den Lohnabgaben auszunehmen.

b) Fälligkeitstermin (§ 43 (1) FLAG)

Die Neufassung des § 43 (1) FLAG sieht als Fälligkeitstermin jeweils den 25. des Folgemonats vor. Die Kammer der Wirtschaftstreuhandler sieht sich aus den in Abschnitt III dargelegten Gründen nicht in der Lage, dieser "Vereinheitlichung" der Abgabentermine zuzustimmen.

Es wird daher ersucht, beim Fälligkeitstermin für den Dienstgeberbeitrag keine Änderung gegenüber der bisherigen Rechtslage vorzunehmen.

IX. KOMMUNALSTEUERGESETZ

a) Allgemeines

Die Bezeichnung dieses neu geschaffenen Gesetzes erweckt den Anschein, als wäre es

- entweder eine Steuer, welche die Gemeinde (Kommune) zu zahlen hat
- oder die einzige Steuer, welche von der Gemeinde erhoben wird.

Es wird daher vorgeschlagen, eine Bezeichnung wie etwa Lohnsummengemeindesteuer zu wählen. Auch die altgewohnte Bezeichnung als "Lohnsummensteuer" wäre durchaus möglich, da ja das neue Gesetz nicht mehr Bestandteil eines Gewerbesteuergesetzes ist und daher ein Bezug auf einen Gewerbebetrieb ohnedies nicht abzuleiten ist, abgesehen davon, daß der Unternehmensbegriff umfassend neu gestaltet wurde.

Daß Befreiungen von der neuen Abgabe in geringem Rahmen gehalten sind, liegt sicher im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Es läßt sich jedoch nur schwer eine Begründung dafür finden, weshalb

- auch ausschließlich gemeindeeigene Betriebe, welche nur im Gemeindegebiet liegen, besteuert werden (die Gemeinde zahlt sich selbst die Abgabe)
- die Bundesbahn von der Besteuerung ausgenommen ist, die Post hingegen nicht.

Die neu geschaffene Kommunalsteuer trifft vor allem die Land- und Forstwirte, die freiberuflich Tätigen sowie die kleinen Gewerbetreibenden, die bisher keine Gewerbesteuer zu zahlen hatten, da der Gewerbeertrag S 160.000,-- nicht überstieg.

Eine große Anzahl von Arbeitnehmern arbeitet nicht betriebsstättenbezogen, sondern gebietsbezogen (Zustelldienste, Personenbeförderung, Handwerker, Vertreter etc.). Die Erhebung der Kommunalsteuer obliegt jedoch ausschließlich jener Gemeinde, in welcher die Betriebsstätte liegt. Der Gesetzesentwurf sieht diesbezüglich keinen Ausgleich für die unterschiedlich hohe Lastenbestreitung der Gemeinden vor.

Im Kommunalsteuergesetz ist eine Mischung der Begriffe "Arbeitnehmer" und "Dienstnehmer" anzutreffen, z.B. §§ 5(1) und 5(2)e (diese Unklarheit der Begriffe besteht ebenso nach wie vor im FLAG). Der Begriff "Dienstnehmer" hat einen anderen Begriffsinhalt als jener des "Arbeitnehmers" - die Definition ist dem Sozialversicherungsrecht bzw. dem Arbeitsrecht zu entnehmen.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder schlägt daher vor, den vorliegenden Gesetzesentwurf dahingehend zu ändern, daß statt des sozialversicherungsrechtlichen Begriffes "Dienstnehmer" der steuerrechtlich definierte Begriff "Arbeitnehmer" (eine Vereinheitlichung dieser Begriffe ist ja bei dieser Reformetappe noch nicht vorgesehen) verwendet wird.

b) Steuergegenstand (§ 1 KommStG)

Der Begriff "Dienstnehmer" gehört durch "Arbeitnehmer" ersetzt.

Daß der Begriff "gewährt" im Sinne des § 41 (3) FLAG zu verstehen ist, sollte nicht den EB, sondern dem Gesetzeswortlaut zu entnehmen sein.

c) Arbeitnehmer (§ 2 KommStG)

Sowohl in der Überschrift als auch im Gesetzeswortlaut sollte der Begriff "Dienstnehmer" durch den Begriff "Arbeitnehmer" ersetzt werden.

d) Wesentlich beteiligte Arbeitnehmer (§ 2(1) KommStG)

Wie bereits unter Pkt. 2.25. (FLAG) ausgeführt, widerspricht es den Besteuerungsgrundsätzen, wesentlich beteiligte Arbeitnehmer (Geschäftsführer) einerseits von den Lohnsteuervorteilen auszuschließen, andererseits aber bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage einer lohnabhängigen Abgabe mitzuerfassen.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder regt daher an, diese Neuregelung nochmals zu überdenken bzw. die wesentlich beteiligten Arbeitnehmer (Geschäftsführer) nicht nur als Arbeitnehmer bei der Berechnung der lohnabhängigen Abgaben zu betrachten, sondern auch im EStG entsprechende gleichlautende Regelungen vorzusehen, damit auch die Lohnsteuervorteile von diesen Personen beansprucht werden können.

e) Bemessungsgrundlage (§ 5(1) KommStG)

Im ersten Satz des § 5 (1) wird der Klammerausdruck "(brutto)" verwendet. Dieser Ausdruck scheint weder im § 25 EStG noch im FLAG auf und ist dem Steuerrecht fremd. Es kann auch ohne diesen Klammerausdruck schwerlich abgeleitet werden, daß jeweils der Zahlungsbetrag heranzuziehen ist und nicht der tatsächliche Lohn, mit welchem der Unternehmer belastet ist, genausowenig, wie jemand die Lohnnebenkosten in die Bemessungsgrundlage einbeziehen würde.

Es wird daher angeregt, diesen Klammerausdruck wegzulassen.

f) Zur Bemessungsgrundlage gehören nicht (§ 5(2) KommStG)

Die Kammer schlägt vor, folgende lit. f) dem § 5 (29) anzufügen:

"Bezüge, welche an Arbeitnehmer inländischer Betriebe für die Zeit ihrer dauernden Beschäftigung im Ausland gewährt werden, sowie an dauernd im Ausland beschäftigte Personen, welche im Ausland ihren Wohnsitz haben. Eine dauernde Auslandsbeschäftigung liegt vor, wenn diese die Dauer von sechs Monaten übersteigt."

Die Kommunalsteuer soll die Lasten abgelten, welche der Gemeinde durch die Beschäftigung im Gemeindegebiet erwachsen. Eine solche Kostenentstehung ist denkunmöglich, wenn sich die beschäftigte Person überhaupt nicht im Gemeindegebiet aufhält. Der Textvorschlag lehnt sich an § 4 (3) ASVG an, die sechsmonatige Dauer entspricht dem § 29 (2) lit. c BAO.

Es fehlt hinsichtlich der genannten Auslandstätigkeiten im vorliegenden Entwurf auch eine Regelung über die örtliche Erhebungszuständigkeit bei mehrgemeindlichen Unternehmungen.

g) Steuerbefreiungen (§ 8 KommStG)

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder regt an, im § 8 folgende Zl 3 zusätzlich anzuführen:

Von der Kommunalsteuer sind befreit:

3. die im Gemeindegebiet gelegenen gemeindeeigenen Betriebe.

Das Fehlen dieser Befreiung dürfte auf einem Versehen beruhen (eine Rechtsperson kann sich gegenüber kein Schuldverhältnis begründen, die Gemeinden können sich selbst nicht wegen begangener Versäumnisse belangen oder gar im Vollstreckungswege gegen sich selbst vorgehen).

h) Steuersatz (§ 9 KommStG)

Die vorgesehene Freigrenze von S 20.000,-- und der Freibetrag von S 15.000,-- (in Vereinheitlichung mit dem FLAG) bewirken für Land- und Forstwirte, freiberuflich Tätige sowie kleine Gewerbetreibende, welche bisher wegen Nichtüberschreitens der Gewerbeertragsgrenze von S 160.000,-- keine Gewerbesteuer (in den meisten Fällen wohl auch keine Vermögensteuer) bezahlt haben, eine große zusätzliche Kostenbelastung. Diese in der österreichischen Unternehmensstruktur überwiegend anzutreffenden Betriebe werden vom Entfall der Gewerbesteuer und der Vermögensteuer nichts zu spüren bekommen, hingegen die Ausfallsfinanzierung der Gemeinden zu einem großen Teil mittragen müssen. Es wäre daher vorzusehen, daß durch einen entsprechend hohen Freibetrag und eine entsprechende Freigrenze dieser negative Effekt der zweiten Steuerreformetappe beseitigt wird. Des weiteren sollte die Einschränkung entfallen, daß dieser Freibetrag nur dann angewendet werden darf, wenn das Unternehmen nur eine einzige nichtmehrgemeindliche Betriebsstätte unterhält.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder schlägt daher vor, den zweiten Satz des § 9 wie folgt zu fassen (auch, wenn dadurch keine Vereinheitlichung mit den entsprechenden Bestimmungen des FLAG erzielt wird):

"Übersteigt bei einem Unternehmen die Bemessungsgrundlage im Kalendermonat nicht S 60.000,--, werden von ihr S 50.000,-- abgezogen."

i) Zerlegung der Bemessungsgrundlage (§ 10 (1) KommStG)

Der erste Satz des vorgesehenen § 10 (4) lautet: "Auf Antrag einer beteiligten Gemeinde hat das Finanzamt die Zerlegung mit Zerlegungsbescheid durchzuführen, wenn ein berechtigtes Interesse an der Zerlegung dargetan wird."

Der Wortlaut "... , wenn ein berechtigtes Interesse an der Zerlegung dargetan wird" sollte ersatzlos weggelassen werden. Die Zurückweisung eines gestellten Antrages ist auch bei Streichung dieses Textteiles möglich, z.B. bei mangelnder Antragslegitimation.

j) Steuererklärung (§ 11 KommStG)

In § 11 (4) zweiter Halbsatz ist für den Fall der Aufgabe der Betriebsstätte die Abgabe der Erklärung innerhalb von zwei Wochen nach Aufgabe vorgesehen.

Wird eine Betriebsstätte nicht am Ende eines Kalendermonats aufgegeben (z.B. Todesfall), kann eine Steuererklärung nicht vor Entstehen der Steuerschuld (Ablauf des Kalendermonats) eingefordert werden. Es wäre daher die Frist für die Abgabe der Steuererklärung im Falle der Betriebsstättenaufgabe mit den Bestimmungen des § 11 (1) abzustimmen.

k) Fälligkeitstermin (§ 11 (2) KommStG)

Im Sinne einer Vereinheitlichung der Fälligkeitstermine schlägt die Kammer der Wirtschaftstreuhänder vor, als Fälligkeitstermin für die Kommunalsteuer den 10. des Folgemonats zu bestimmen. Hinsichtlich der Begründung wird auf die ausführlichen Ausführungen zu § 21 (19) Umsatzsteuergesetz verwiesen.

l) Auswirkungen auf die Finanzen der Gemeinden

Angemerkt wird, daß nach der Untersuchung eines Wirtschaftstreuhänders die Auswirkungen des Ausfalles der Gewerbesteuer und der Erhöhung der Lohnsummensteuer auf die Finanzen der Gemeinden sehr unterschiedlich sind. Einzelne Gemeinden können vermutlich mit einer Erhöhung des Steueraufkommens rechnen, während andere Gemeinden enorme Ausfälle zu erwarten haben.

X. ENDBESTEUERUNGSGESETZ

Umfang der Endbesteuerung

Durch die Erweiterung des § 1 Abs 1 EndbestG werden nunmehr auch **Kapitalerträge aus Ausschüttungen** iSd § 37 Abs 4 Z 1 EStG-ME in die Endbesteuerung einbezogen. Die Abgeltungswirkung erstreckt sich jedoch lediglich auf die Einkommensteuer mit der Begründung, daß es andernfalls zur Verzerrung gegenüber im Erbweg erworbenen Einzelunternehmen und Mitunternehmeranteilen gekommen wäre.

Die Nichteinbeziehung der Erbschaftssteuer in die Abgeltungswirkung erscheint aus rechtssystematischen Gründen problematisch. Darüberhinaus bleibt weiterhin die Attraktivität einer Veranlagung in Aktien gegenüber der Veranlagung in Forderungswertpapieren wesentlich gemindert. Die gegenüber anderen europäischen Staaten in Österreich ausgeprägte Neigung zum Sparbuch wird dadurch weiter gefördert.

Die gegenüber Einzelunternehmungen oder Mitunternehmeranteilen abweichende Behandlung im Erbwege kann nicht wirklich ins Treffen geführt werden, bestanden doch seit jeher Unterschiede in der Besteuerung von Anteilen an Kapitalgesellschaften und Mitunternehmerschaften. Darüberhinaus besteht grundsätzlich die Möglichkeit eines ertragsteuerneutralen Rechtsformwechsels.

Wir schlagen vor, die Abgeltungswirkung der Kapitalertragssteuer für die nunmehr in die Endbesteuerung einbezogenen Erträge auch auf die Erbschaftssteuer auszudehnen und gegebenenfalls im Ausgleich dazu eine Mindestbesteuerung vorzusehen.

Im Sinne einer Nichtdiskriminierung von ausländischen Aktienwerten sollten auch Gewinnausschüttungen von ausländischen Kapitalgesellschaften in die Endbesteuerung einbezogen werden. Besteht für ausländische Zinseinkünfte im allgemeinen die Möglichkeit zur Verlegung der kouponauszahlenden Stelle ins Inland und hat somit der Steuerpflichtige grundsätzlich ein Optionsrecht auf die Abgeltungswirkung, so besteht diese Möglichkeit für Dividendenempfänger nicht.

Keine materiellen Änderungen wurden im § 1 Abs 1 lit a und b vorgenommen. Nach wie vor soll die Endbesteuerung bei Zinseinkünften unverändert nur für Kapitalerträge aus Geldeinlagen bei Banken und sonstigen Forderungen gegenüber Banken (§1 KWG), denen ein Bankgeschäft zugrunde liegt, sowie aus Kapitalerträgen aus Forderungswertpapieren, wenn sich die kuponauszahlende Stelle im Inland befindet und aus sonstigem Vermögen, aus dem Kapitalerträge im obigen Sinne fließen, mit 22 % endgültig abgegolten werden.

Einkünfte aus sonstigen verzinslichen Kapitalforderungen i.S.d. § 69 (1) BewG sollen offenbar nicht der Endbesteuerung, sondern dem normalen Steuertarif unterliegen.

Dazu gehören u. a.

- Zinserträge aus privat eingeräumten Krediten bzw. gewährten Darlehen jeder Art. In späteren Verkaufs- oder Tilgungserlösen enthaltene Zinskomponenten, soweit anstelle einer laufenden Verzinsung ein höherer Tilgungserlös vereinbart wurde.
- Kapitalerträge aus Geldeinlagen bei ausländischen Banken
- Kapitalerträge aus Forderungswertpapieren, wenn sich die kuponauszahlende Stelle im Ausland befindet u. a. m.

Wir schlagen daher abermals für den Bereich der Zinseinkünfte vor, über den derzeitigen Reformentwurf hinaus sämtliche sonstige verzinsliche Kapitalforderungen unter die Endbesteuerung zu subsumieren.

Endbesteuerung von Kapitalerträgen im Betriebsvermögen von Einzelunternehmern und Personengesellschaften

Durch die Neuformulierung des Abs 3 des § 1 EndbestG wird die Endbesteuerung auf alle natürlichen Personen ausgedehnt. Es ist zu begrüßen, daß dadurch nunmehr auch Einzelunternehmer und Personengesellschaften von der Regelung erfaßt werden. Dies umso mehr, als der Begriff des Besicherungskapitals häufig nicht klar umgrenzt werden konnte, und insbesondere im Rahmen von Betriebsprüfungen häufig Anlaß zu Diskussionen gegeben hätte.

Trotz des Wegfalls der Gewerbesteuer auf betriebliche Zinserträge wäre im Fall der Nichtausdehnung der Abgeltungswirkung weiterhin ein Anreiz für Entnahmen gegeben gewesen.

Option auf Regelbesteuerung

§ 2 des EndbestG, wonach im Fall der Endbesteuerung Werbungskosten, Schulden und Lasten bzw. nunmehr auch, sofern die Kapitalerträge zu den Betriebseinnahmen gehören, Betriebsausgaben nicht berücksichtigt werden, erscheint unsachgemäß.

Anstelle dessen schlagen wir vor, daß der Steuerpflichtige hinsichtlich seiner gesamten von der Endbesteuerung erfaßten Einkünfte die Option auf eine Regelbesteuerung bekommt.

Die Option auf eine Regelbesteuerung erlangt besondere Bedeutung

- im Bereich des Privatvermögens für Schuldzinsen im Zusammenhang mit dem Erwerb einer Beteiligung. Im Gegensatz zu Forderungswertpapieren, bei denen kurzfristig eine Veräußerung möglich sein wird, ist der Rückzug aus einem Beteiligungsengagement häufig nicht möglich bzw. nicht erwünscht.
- im Bereich des Betriebsvermögens für Schuldzinsen insbesondere im Zusammenhang mit der Anschaffung von Wertpapieren zur Deckung der Abfertigungsrücklage. Da in aller Regel die Aufwandszinsen die aus den Wertpapieren fließenden Zinserträge übersteigen, käme es zwangsläufig zur Besteuerung einer "Verlustposition".

Steueramnestie

Durch Einfügung der Abs 5 und 6 im § 4 EndbestG wird die Amnestie auch auf Einkünfte und Vermögen iSd § 1 Abs 1 Z 1 lit c bis f ausgedehnt.

Die Steueramnestie greift jedoch nur dann, wenn die Einkünfte und das Vermögen den Abgabenbehörden nicht bekannt waren. Auf Grund der Undeterminiertheit dieses Begriffes schlagen wir vor, diese Einschränkung zu streichen und die Voraussetzungen ausschließlich auf das Vorhandensein abgabenrechtlicher (§ 161 BAO) oder finanzstrafrechtlicher (§§ 82 und 83 FinStrG) Ermittlungen des für die Erhebung der Einkommensteuer oder Vermögensteuer zuständigen Finanzamtes abzustellen.

Von der Amnestie nicht erfaßt werden Spekulationsgeschäfte iSd § 30 Abs 1 Z 1 lit b EStG. Da diese Fälle sowohl von der Anzahl her (nur wenige private Anleger) als auch vom Umfang (Veranlagung geringer Beträge) äußerst begrenzt sind, sollte die Amnestieregelung, insbesondere auch im Hinblick auf die Nichteinbeziehung der Erbschaftssteuer, auch auf diese Einkünfte ausgedehnt werden.

XI. KÖRPERSCHAFTSTEUERGESETZ

a) Zu § 5 Z 11 KStG iVm § 21 Abs 2 KStG

In der Fachliteratur (WT-Zeitung Nr. 3/93, Seite 5, ÖStWK Nr. 19/93, Seite A 350) wird die Ansicht vertreten, die neuen Privatstiftungen seien mit den o.a. Zinserträgen auch von der 22%-igen KESt befreit. Nach dem Ministerialentwurf zum Steuerreformgesetz trifft dies aber nicht zu, weil:

1. Im § 94 EStG keine Befreiung vom KESt-Abzug für Privatrechtsstiftungen vorgesehen ist, und
2. die o.a. Befreiungsbestimmung nur eine Befreiung von der unbeschränkten KöSt-Pflicht bewirkt. Die Stiftung wird dadurch aber gem. § 1 Abs 3 Z 3 KStG beschränkt steuerpflichtig. Dies hat zur Folge, daß die o.a. Kapitalerträge gem. § 21 Abs 2 KStG steuerpflichtig (mit 22%) sind.

Der § 21 Abs 2 KStG müßte daher um eine entsprechende Ausnahmebestimmung für die Privatstiftung ergänzt werden. Ev. könnte (sollte) die Befreiung im § 94 EStG erfolgen, damit von vorneherein kein KESt-Abzug bei der Stiftung stattfindet.

Es wird vorgeschlagen, im § 21 Abs 2 KStG am Ende die Worte "... und für Privatrechtsstiftungen." anzufügen.

b) Zu § 5 Z 14 KStG - keine Beteiligungsfinanzierung

Der letzte Absatz des § 5 Z. 14 ist

- a) ungerecht und unzumutbar, insoweit eine rückwirkende Versteuerung der Ausschüttungen betroffen ist und insoweit keine Beendigung der Strafbesteuerung vorgesehen ist,
- b) undurchführbar, soweit es sich um die Veranlagungen handelt:
Wächst ein Mittelbetrieb zum Großbetrieb heran, verletzt die AG die Veranlagungsvorschriften.

Im Text wäre außerdem das Wort "Wirtschaftsprüfers" durch "Abschlußprüfers" zu ersetzen.

Es wird deshalb folgende Fassung des § 5 Z 14 vorgeschlagen:

Aktiengesellschaften, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Die Aktiengesellschaft hat ein Grundkapital von mind. 50.000.000,-- Schilling.
- Gründer (§ 30 Aktiengesetz) sind ausschließlich Beteiligungsfondsgesellschaften oder andere Kreditinstitute.
- Das Eigenkapital der Aktiengesellschaft muß zu mindestens 95 % nachhaltig in Beteiligungen an gewerblichen Klein- und Mittelbetrieben veranlagt sein; durch Verordnung des Bundesministers für Finanzen wird bestimmt, welche Beteiligungen diese Voraussetzung erfüllen.

Für die Veranlagung des Eigenkapitals gilt folgendes:

- Beteiligungen an einem einzelnen Unternehmen können bei der Veranlagung höchstens bis zu 10 % des Eigenkapitals erfolgen. § 14 Abs 5 des Beteiligungsfondsgesetzes ist anzuwenden.
- Die Aktiengesellschaft darf am Betriebsvermögen der Unternehmen, an denen sie sich beteiligt, jeweils zu höchstens 25 % beteiligt sein.
- Die Unternehmen, an denen sich die Aktiengesellschaft beteiligt, dürfen nicht den Sektionen "Geld- Kredit oder Versicherungswesen" einer Kammer der gewerblichen Wirtschaft angehören; der Schwerpunkt ihrer wirtschaftlichen Betätigung muß im Inland liegen und darf nicht die Herstellung von elektrischer Energie, Gas oder Wärme umfassen.

Die Aktiengesellschaft hat das Vorliegen der Voraussetzungen jährlich durch Bestätigung des Gründungs- bzw. des Abschlußprüfers nachzuweisen. Der Bundesminister für Finanzen hat das Vorliegen der Voraussetzungen zu bescheinigen und sämtliche Aktiengesellschaften, die diese Voraussetzungen erfüllen, einmal jährlich im Amtsblatt der Wiener Zeitung zu veröffentlichen.

Verletzt eine Aktiengesellschaft in der Folge die genannten Voraussetzungen, hat sie den Bruttobetrag aller Ausschüttungen, die beim Aktionär eine Steuerbefreiung gem. § 27 Abs 3 Z 3 EStG 1988 vermitteln können, gem. § 22 Abs 2 neben ihrem Einkommen zu versteuern.

Die Versteuerung hat für die Jahre der Verletzung für die für diese Jahre erfolgten Ausschüttungen zu erfolgen. Ändern sich bei Unternehmen, an denen sich die

Aktiengesellschaft bei Eingehen der Beteiligung zulässiger Weise beteiligt hat, die Voraussetzungen, so darf die Aktiengesellschaft die Beteiligung ab diesem Zeitpunkt weder erhöhen noch eine allfällig vorgesehene Beteiligungsdauer verlängern; von vertraglich vereinbarten Kündigungsmöglichkeiten ist im jeweils frühest möglichen Zeitpunkt Gebrauch zu machen.

c) Zu § 8 Abs 4 KStG

Die Vermögensteuer und die Abgabe nach dem Erbschaftsteueräquivalentgesetz ist als Sonderausgabe nur nach dem Abflußprinzip absetzbar. Trotz des Entfalls der Vermögensteuer und des Erbschaftsteueräquivalents werden vielfach auch nach dem 31.12.1993 entsprechende Steuerzahlungen zu leisten sein, die wirtschaftlich den Gewinnermittlungsperioden zuzurechnen sind, für die noch hohe Unternehmensteuersätze (mindestens rd 39 %) gegolten haben.

Vorgeschlagen wird somit, daß § 8 Abs 4 Z 2 KStG 1988 unverändert aufrecht bleibt.

d) Zu § 9 Abs 1 KStG

Begrüßt wird, daß nunmehr auch vororganschaftliche Verluste von Organgesellschaften körperschaftsteuerlich geltend gemacht werden können.

Wie bereits vielfach festgestellt, sind aber grundsätzliche Verbesserungen bei der Konzernbesteuerung (Gruppenbesteuerung) betriebs- und volkswirtschaftlich unerläßlich. Gerade in einer Zeit, in der die Vorbereitung auf den europäischen Markt Ausgliederungen und dezentrale Unternehmensstrukturen erforderlich macht, ist eine einfache Konzernbesteuerung geboten. Zur Vermeidung von Wettbewerbsnachteilen der österreichischen Wirtschaft sollten die Verbesserungen bei der Konzernbesteuerung spätestens mit der Novellierung des Gewinnermittlungsrechts ("Bilanzsteuerrecht") legislativ umgesetzt werden.

Als Minimalforderung sollte bereits im Rahmen der Steuerreform 1994 die geschäftsleitende Holding als Organträger steuerlich anerkannt werden.

e) Zu § 10 KStG

Artikel II Z 5 (§ 10 KStG 1988) sieht vor, daß bei der Ermittlung der Einkünfte von Körperschaftsteuerpflichtigen Wertänderungen jeder Art, die sich insbesondere auf Beteiligungen an Kapitalgesellschaften in Form von Gesellschaftsanteilen sowie auf Beteiligungen an Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften in Form von Genossenschaftsanteilen beziehen, nicht zu berücksichtigen sind.

Das bedeutet, daß Veräußerungsgewinne (mit der Einschränkung, daß frühere Teilwertabschreibungen oder Rücklagenübertragungen nach § 12 EStG mit Veräußerungsgewinnen aufzurechnen sind), Veräußerungsverluste aber auch in Form von Teilwertabschreibungen zu berücksichtigende Wertverluste sowohl bei ausländischen als auch bei inländischen Beteiligungen steuerlich nicht mehr relevant.

Bisher hat § 7 Abs 4 KStG 1988 lediglich Gewinne aus der Veräußerung sogenannter Schachtelbeteiligungen steuerfrei gestellt.

Die erläuternden Bemerkungen zum Ministerialentwurf begründen diese Änderung damit, daß dem System der Einfachbesteuerung auf zwei Ebenen entsprechend nicht nur die direkten Beteiligungserträge, sondern auch die sogenannten capital gains auf der Empfängerseite steuerlich neutralisiert werden und daß diese Steuerneutralität sich auch auf die Steuerneutralität von Veräußerungs- und Wertverlusten (Teilwertabschreibung) bezieht.

Diese sehr kurz gehaltene Begründung geht uE etwas am Problem vorbei:

Es ist zunächst grundsätzlich das Bestreben, das System der Einfachbesteuerung konsequent auszugestalten und damit eine Mehrfachbesteuerung zwischen Kapitalgesellschaften zu vermeiden, zu begrüßen. Es ist in diesem Zusammenhang auch zu akzeptieren, daß eine mehrfache Berücksichtigung von Verlusten auf der Ebene von Kapitalgesellschaften vermieden werden soll, ebenso können keine grundsätzlichen Einwendungen dagegen bestehen, daß die von Lehre und Rechtsprechung bisher anerkannten ausschüttungsbedingten Teilwertabschreibungen, welche teilweise zu nicht unbeträchtlichen Steuerersparnissen gestaltet werden konnten, vermieden werden sollen.

Es führt aber das generelle Verbot der Berücksichtigung von Beteiligungsverlusten zu einer faktischen "Gar-Nicht-Berücksichtigung" von Verlusten, die in Tochtergesellschaften erzielt werden, wenn diese Tochtergesellschaften selbst keinen entsprechenden steuerpflichtigen Gewinn erzielen.

Es war die bisherige Steuerreformpolitik u.a. auch vom Gesichtspunkt der Rechtsformneutralität geprägt. Es ist aus den verschiedensten Gründen (rechtlicher, betriebswirtschaftlicher, organisatorischer Natur) und insbesondere bei Gemeinschaftsaktivitäten notwendig, betriebliche Aktivitäten nicht im Stammunternehmen, sondern in Tochtergesellschaften zu führen. Derartige betriebliche Aktivitäten, insbesondere wenn es sich um die Erschließung neuer Märkte, Erschließung neuer Produkte und risikoreiche Zukunftsentwicklungen handelt, können durchaus mit Verlusten verbunden sein, die mangels entsprechender Gewinnerzielung in der Tochtergesellschaft steuerlich nicht verwertet werden können. Wenn nunmehr damit ein Verlust der Beteiligung verbunden ist oder gar Gesellschafternachsüsse oder -zuschüsse zur Verlustabdeckung notwendig sind, werden diese in Hinkunft steuerlich nicht berücksichtigt. Das führt dazu, daß bei einem in mehrere Gesellschaften gegliederten Konzern nur die jeweiligen Gewinnaktivitäten besteuert werden, nicht aber in anderen Gesellschaften erlittene Verluste steuerlich berücksichtigt werden können.

In Anerkennung der grundsätzlichen Ziele der entsprechenden Steuerreformüberlegungen, nämlich der vollen Einfachbesteuerung von Gewinnen, der Nichtanerkennung der Doppelberücksichtigung von Verlusten bzw. der Nichtberücksichtigung von reinen "Buchverlusten" sollte u.E. der generelle Ausschluß der Berücksichtigung von Beteiligungsverlusten überdacht werden.

UE würden sich dazu folgende Alternativen anbieten:

- Ermöglichung einer Konzernbesteuerung ohne die bisherigen, teilweise sehr eng gesehenen Organschaftsvoraussetzungen - jedenfalls Entfall des bisherigen (zumindest teilweisen) Problems der wirtschaftlichen Eingliederung; Anerkennung einer konzernleitenden Holding; Entfall der Notwendigkeit des Ergebnisabführungsvertrages (für Minderheitenbeteiligung problematisch).
- Da das oben vorgeschlagene Instrument einer Gruppenbesteuerung zu Problemen führen kann, wenn nicht eindeutige Konzernzuordnungen gegeben sind, sondern echte Gemeinschaftsunternehmen, sollte alternativ zur Gruppenbesteuerung die Möglichkeit gegeben sein, zumindest Gesellschafterzuschüsse zur Abdeckung von Verlusten einer Tochtergesellschaft steuerlich bei der oder den Muttergesellschaft(en) als Betriebsausgabe anzuerkennen. Zur Vermeidung einer doppelten Verlustverwertung könnte vorgesehen werden, daß derartige Zuschüsse den steuerlichen Verlust oder Verlustvortrag der Tochtergesellschaft mindern.
- Für Gemeinschaftsunternehmen wäre auch eine anteilige Zuordnung des in der Tochtergesellschaft angefallenen Verlustes auf die Muttergesellschaften denkbar.

Derartige Lösungen sollten uE auch deswegen möglich sein, da bei inländischen Beteiligungen theoretisch auch Rechtsformgestaltungen möglich sind, die eine Verlustzurechnung auf die Muttergesellschaft(en) möglich machen würden, wie beispielsweise Kommanditgesellschaften.

Gerade aus Gründen der Rechtsformneutralität der Besteuerung wäre es aber wünschenswert, nicht diesen Umweg wählen zu müssen, da insbesondere

- bei bestehenden Unternehmen unter Umständen kostenaufwendige Umstrukturierung (zB Grunderwerbsteuer) notwendig wären.
- Die Errichtung von Kommanditgesellschaften (Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Co.KG´s) aufwendiger wäre.
- Diese Rechtsform gerade im internationalen Vergleich nicht unbedingt die Bonität einer "richtigen" Kapitalgesellschaft genießt.

Besonders problematisch ist das Verlustverwertungsverbot hinsichtlich Tochtergesellschaften bei ausländischen Tochterunternehmen. Da weder Finanzverwaltung noch Gesetzgeber den bisherigen Anregungen zur Berücksichtigung von Auslandsverlusten aus ausländischen Betriebsstätten, Personengesellschaften und Tochtergesellschaften gefolgt sind, was bereits bisher Österreich erhebliche Konkurrenz Nachteile beispielsweise gegenüber der Aktivität deutscher Gesellschaften im Ausland zugeführt hat, besteht hier ein brennendes Problem.

Sowohl das Regierungsübereinkommen als auch die Steuerreform 1988 haben den Gedanken der Internationalisierung der österreichischen Wirtschaft betont (vgl. Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage des KStG 1988, 622 der Beilagen zu den Stenographischen Protokollen des Nationalrates XVII GP zu § 7 Abs 4).

Gerade durch die mittlerweile eingetretene Ostöffnung und die starken Aktivitäten der westlichen Welt in Osteuropa ist der Grundgedanke der Internationalisierung einer Europäisierung der europäischen Wirtschaft wesentlich vordringlicher als vor fünf Jahren.

Wie bekannt, können viele österreichische Unternehmen nur dadurch erhalten werden, daß

- der viel zu kleine österreichische Markt verlassen wird, was aber nicht nur durch reine Exportgeschäfte möglich ist, sondern auch die Errichtung von Tochtergesellschaften im Ausland zum Vertrieb, zur Wartung, zur Produktion etc, erfordert,
- dem starken Importdruck aus Niedriglohnländern, wie insbesondere Ost-Asien, dadurch zu begegnen, daß zwar Kernbereiche der Produktion und Entwicklung in Österreich verbleiben, selbst aber Produktionsteile in das lohngünstigere Ausland verlagert werden - wobei eine Behinderung dieser Aktivitäten nicht zur Erhaltung österreichischer Arbeitsplätze, sondern zur Gefährdung des gesamten Unternehmens führen würde.

Es kann aber nicht außer acht gelassen werden, daß Aktivitäten im Ausland, die zur Gründung von Tochtergesellschaften oder zur Errichtung von Betriebsstätten führen müssen, jeweils mit nicht unbeträchtlichen Risiken verbunden sind.

Die Nichtberücksichtigung von Beteiligungsverlusten ausländischer Gesellschaften stellt daher einen für die österreichische Wirtschaft untragbaren Konkurrenz Nachteil dar.

Zur Vermeidung steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten reicht die bereits in § 7 Abs. 4 KStG 1988 vorgesehene Aufrechnung von späteren Veräußerungsgewinnen mit ursprünglichen Teilwertabschreibungen.

f) Zu § 11 und § 12 KStG

Es soll nicht nur der bisher mögliche steuerliche Abzug der "Gründungskosten", sondern der Abzug aller Kosten im Zusammenhang mit Einlagen und Beiträgen entfallen. Die in den erläuternden Bemerkungen (Entwurf) angeführte Begründung, daß durch die völlige steuerliche Neutralisierung der Kapitalbeteiligungen im Bereich der Körperschaften der steuerliche Abzug von Gründungskosten bei der Kapitalgesellschaft steuerlich nicht mehr gerechtfertigt ist, überzeugt nicht, da wohl die Mehrzahl der österreichischen Kapitalgesellschaften unmittelbar von natürlichen Personen gehalten wird und in diesem Bereich die Besteuerung dem Grunde nach unverändert bleibt.

Im Ergebnis bedeutet das Abzugsverbot, daß die Zuführung von Eigenkapital steuerlich diskriminiert wird. Dies widerspricht der Grundhaltung der Steuerreform 1994 und ist betriebs- und volkswirtschaftlich nachteilig.

§ 11 Abs 1 Z 1 KStG 1988 sollte somit unverändert aufrecht bleiben.

g) Zu § 14 KStG

Für die Einschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Haftrücklage besteht kein sachlich gerechtfertigter Grund, zumal die Berechnung der Haftrücklage an das soeben beschlossene neue Bankwesengesetz anknüpft. Ein Ausgehen von in der Handelsbilanz gebotenen Bewertungsansätzen erscheint in Zeiten der Wirtschaftsschwächung und der damit verbundenen erhöhten Kreditausfälle unverständlich. Die Zuführung zur Haftrücklage nach dem Bankwesengesetz sollte für steuerliche Belange zur Gänze anerkannt werden.

Es wird folgender Text vorgeschlagen:

Die Zuführung zur Haftrücklage (§ 23 Abs 6 des Bankwesengesetzes) ist insoweit abzugsfähig, als ihre Bemessungsgrundlage das arithmetische Mittel der in den Monatsausweisen (§ 74 Abs 1 des Bankwesengesetzes) für die vor dem Monat des Bilanzstichtages gelegenen Monate des Wirtschaftsjahres enthaltene Bemessungsgrundlage für die erforderlichen Eigenmittel (§ 22 Abs 2 des Bankwesengesetzes) um nicht mehr als 15 % übersteigen.

Die bestimmungsgemäße Verwendung der Haftrücklage bleibt bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz. Bestehen Haftrücklagen (Rücklagenanteile), die über das nach Abs 1 steuerwirksam gebildete Ausmaß hinausgehen, sind bei bestimmungsgemäßer Verwendung die Auflösungsbeträge aliquot dem steuerwirksamen und dem steuerneutralen Rücklagenteil in

Höhe der bestimmungsgemäß verwendeten steuerwirksamen Rücklage zur Gänze nicht abzugsfähig, darüber hinausgehende Zuführung nach Maßgabe des Abs 1.

h) Z § 17 Abs 3 KStG

Die erläuternden Bemerkungen zur Mindestbesteuerung von Versicherungsgesellschaften gehen von einer "bloßen Klarstellung" der bisherigen Rechtslage aus. Die zeitliche Wirksamkeit der Neuregelung beginnt nicht erst mit der Veranlagung für das Kalenderjahr 1994 (vgl Art II Z 12).

Aus dem Wortlaut des bisher geltenden § 17 Abs 3 KStG 1988 kann aber nicht abgeleitet werden, daß die Mindestgewinnberechnung zwingend spartenweise - und nicht für das gesamte Versicherungsunternehmen - zu erfolgen hat. Es liegt somit eine rückwirkende Änderung einer steuerrechtlichen Vorschrift vor, die rechtstheoretisch abzulehnen und verfassungsrechtlich problematisch ist.

Es wird somit folgende erläuternde Bemerkung vorgeschlagen: "Die Berechnung des Mindestgewinnes ist für jede Geschäftssparte gesondert vorzunehmen." Weiters soll Art II Z 10 in Art II Z 12 angeführt werden.

i) Zu § 22 Abs. 2 KStG

Bei der Zitierung des § 22 Abs 3 scheint ein Redaktionsfehler vorzuliegen.

j) Zu § 22 Abs 3 KStG

Durch die Schaffung der Übergangsregelung für die Gewerbesteuer bei abweichenden Wirtschaftsjahren, bei gleichzeitiger Erhöhung des Körperschaftsteuertarifes auf 34 % steigt die Gesamtbelastung aus Ertragsteuern, anstatt zu sinken. Da dies dem Ziel der Steuerreform widerspricht, ist eine gleichlautende Übergangsregelung für die Körperschaftsteuer unbedingt erforderlich.

Dies ist aus folgenden Berechnungen ersichtlich:

Gesamtsteuerbelastung aus KöSt und GwSt bei Wirtschaftsjahren, die vom Kalenderjahr abweichen

a) vor der Steuerreform

Gewinn		100,00
KöSt	30,0 %	30,00
GwSt	9,3 %	9,33
Hebesatz:	310	
Gesamtsteuer	39,3 %	39,33

b) Übergangsregelung lt. Steuerreform: nur Aliquotierung der GwSt

Gewinn	5-12/93	66,67
	1-4/94	<u>33,33</u>
		100,00
GwSt	1993	6,22
	9,3 %	
KöSt	1994	34,00
	34,0 %	
Gesamtsteuer	40,2 %	40,22

c) Aliquotierung der KöSt und GwSt

Gewinn	5-12/93	66,67
	1-4/94	<u>33,33</u>
		100,00
KöSt	1993	20,00
	30,0 %	
GwSt		6,22
	9,3 %	
KöSt	1994	11,33
	34,0 %	
Gesamtsteuer	37,6 %	37,55

c) 1. Jahr nach Steuerreform

Gewinn		100,00
KöSt	34,0 %	34,00

Es wird folgender Text vorgeschlagen:

- (3) Bei einem vom Kalenderjahr abweichenden, im Kalenderjahr 1994 endenden Wirtschaftsjahr ist auf das bis 31.12.1993 angefallene Einkommen Körperschaftsteuer in Höhe von 30 % zu erheben. Dabei sind die Bestimmungen des Art VII Steuerreformgesetz 1993 Z 1 und 2 sinngemäß anzuwenden.

k) Zu § 22 Abs 4 KStG

§ 22 Abs 4 KStG in der Fassung des Steuerreformgesetzes sieht für unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften eine Mindestbesteuerung von S 15.000 vor. Ursprünglich war überlegt worden, eine eigenständige Registersteuer zu schaffen, die aber - den Erläuterungen zufolge - aus verwaltungsökonomischen und integrationsrechtlichen Gründen zurückgestellt wurde. Es ist aber fraglich, ob die angesprochenen EG-Bedenken nunmehr durch die Variante der Mindestbesteuerung tatsächlich entkräftet wird, da die neue Mindestbesteuerung in weiten Bereichen dieselben Auswirkungen hat, wie die ursprünglich vorgeschlagene Registersteuer. Die nunmehrige Mindestbesteuerung erfaßt aber alle unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften und damit auch jene Kapitalgesellschaften, die zwar nicht ihren Sitz, sondern bloß ihren Ort der Geschäftsleitung in Österreich haben. Damit ist aber nun fraglich, worin die sachliche Rechtfertigung dieser Mindestbesteuerung liegen soll. Bei den Kapitalgesellschaften, die den Sitz in Österreich haben, könnte immerhin argumentiert werden, daß hier administrative "Gegenleistungen" der österreichischen Verwaltung (Firmenbuch etc) erbracht werden. Bei den Kapitalgesellschaften, die lediglich aufgrund des Orts der Geschäftsleitung in Österreich unbeschränkt steuerpflichtig sind, fällt dieses Argument jedoch weg, sodaß gleichheitsrechtliche Bedenken geltend gemacht werden müssen. Da es sich zudem um eine "Mindestbesteuerung" handelt, die unabhängig von der tatsächlichen Ertragslage zum Tragen kommen soll, ist auf die schon 1978 erfolgte Aufhebung der Mindestvermögensteuer durch den VfGH hinzuweisen (VfGH G 67, 68/77 vom 26.1.78). Auch aus diesem Blickwinkel ist die vorgeschlagene Abgabe daher problematisch, sodaß sie nochmals überdacht werden soll.

Es wird vorgeschlagen, den § 22 Abs 4 KStG wegzulassen.

I) Zu § 26 Abs 8 KStG

Durch die Streichung des § 8 Abs 4 Z 2 in Verbindung mit der Abschaffung der Vermögensteuer und des Erbschaftsteueräquivalents per 1.1.1994 entsteht eine Ungleichbehandlung von Steuerpflichtigen. Da dieser Sonderausgabentatbestand nur für bereits entrichtete Steuern gilt, würden alle jene Steuerpflichtigen um den Sonderausgabenabzug umfallen, die nach dem 1.1.1994 Vermögensteuerzahlungen zu leisten haben. Dies wird i.d.R. Nachzahlungen (Differenz zwischen der Summe der Vorauszahlungen und der nach dem 1.1.1994 durchgeführten Veranlagung) betreffen.

Um eine Gleichstellung für alle Steuerpflichtigen zu erreichen, beantragen wir die Aufnahme folgender Übergangsbestimmung:

- (8) Folgende Ausgaben sind bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten darstellen:
Bei Kapitalgesellschaften und Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften alle Zahlungen, die die Veranlagungen zur Vermögensteuer und zum Erbschaftsteueräquivalent bis einschließlich des Jahres 1993 betreffen. Dies gilt für andere Steuerpflichtige, die Partizipationskapital ausgeben, anteilig im Verhältnis des eingezahlten Partizipationskapital zum gesamten Eigenkapital (§ 12 Abs 4 und 6 des Kreditwesengesetzes, §§ 34, 41 und 73 c des Versicherungsaufsichtsgesetzes). Dieses Verhältnis ist auf Grund der Werte des Jahresabschlusses des vorangegangenen Wirtschaftsjahres zu ermitteln und ist bis zum Ende jenes Wirtschaftsjahres maßgebend, in dem neues Partizipationskapital eingezahlt wird.

XII. UMGRÜNDUNGSSTEUERGESETZ

I. Allgemeine Vorbemerkungen

Nach nunmehr rund 1 1/2 Jahren praktischer Erfahrung mit dem neuen UmgrStG hat sich in einzelnen Bereichen eine gewisse legistische Fein- bzw. Nachjustierung als notwendig bzw. zweckmäßig erwiesen. Darüberhinaus ergeben sich auch aus dem nunmehr endlich mit 1. Juli 1993 in Kraft getretenen GesRÄG und dem darin enthaltenen SpaltG Rückwirkungen auf umgründungssteuerrechtliche Bestimmungen. Die im Rahmen des Steuerreformgesetzes 1993 vorgesehene Novellierung verschiedener Bestimmungen des UmgrStG ist daher unter diesem Aspekt grundsätzlich zu begrüßen. Darüberhinaus kann mit Befriedigung zur Kenntnis genommen werden, daß mit dem gegenständlichen Entwurf auch die ursprünglich aus politischen Gründen normierte Befristung des UmgrStG entfallen soll.

Der vorliegende Entwurf enthält - neben wünschenswerten Klarstellungen (z.B. im § 1 Abs 1, § 6 Abs. 2, § 7 Abs 1, § 16 Abs 2, § 18 Abs 5, § 29 Abs 2) und der Beseitigung vereinzelter Redaktionsfehler (z.B. § 20 Abs 4, § 25 Abs 1) u.a. folgende positive Weiterentwicklungen:

- Gleichstellung der verschmelzenden Umwandlung auf eine Körperschaft nach Art II mit Verschmelzung nach Art I hinsichtlich des Verlustübergangs gem. § 10;
- Vermeidung von Interpretationsproblemen im § 16 Abs 5;
- praxisnahe Verbesserungen beim Rückwirkungsverbot hinsichtlich Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft im § 18 Abs 3;
- Erleichterung bei der Mitarbeiterbeteiligung im Art IV (§ 26 Abs 2);
- Anpassung der steuerlichen Spaltungsbestimmungen des Art VI an das handelsrechtliche SpaltG (mit den beiden Spaltungsvarianten der "Handels-Spaltung" und der "Steuer-Spaltung");
- Entschärfung der Stichtagsproblematik bei Mehrfachzügen durch eine Sonderbestimmung für mehrfache Umgründungen auf einen Stichtag (§ 39).

Darüberhinaus ist eine Reihe von Änderungen auf Anpassungserfordernisse zurückzuführen, die durch diverse steuerlichen Maßnahmen des Steuerreformgesetzes 1993 (insbes Abschaffung von Gewerbe- und Vermögensteuer) bedingt sind. Mit Bedauern mußte in diesem Zusammenhang allerdings festgestellt werden, daß die geplante und prinzipiell positiv zu bewertende Änderung des § 10 KStG (steuerliche Neutralisierung von Wertänderungen diverser Beteiligungen bei Kapitalgesellschaften) ohne steuersystematische Notwendigkeit zum Anlaß genommen werden soll, die erst mit dem UmgrStG geschaffene und allgemein begrüßte Möglichkeit der Firmenwertabschreibung bei Verschmelzungen im Zusammenhang mit fusionsvorbereitenden Anteilerwerben wiederum abzuschaffen (siehe dazu die Detailausführungen unter Abschn II).

II. Stellungnahme zu den einzelnen Bestimmungen des Entwurfes

a) Z 3: § 3 - Übernehmende Körperschaft - Behandlung von Buchgewinnen und Buchverlusten

1) Entfall der Firmenwertabschreibung (§ 3 Abs 2 Z 2 geltende Fassung)

Mit der Streichung der bisher im § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG verankerten Firmenwertabschreibung bei fusionsvorbereitenden Anteilserwerben soll nach den EB der Neukonzeption des § 10 KStG (ertragsteuerliche Neutralität von Wertänderungen jeder Art von Beteiligungen und Substanzrechten an Körperschaften - siehe dazu die Stellungnahme zu § 10 KStG) Rechnung getragen werden.

Historisch gesehen ist die im § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG geregelte Abschreibungsmöglichkeit des Firmenwertes aus dem Wunsch entstanden, den Erwerb von Kapitalanteilen ("share deal") bei einer nachfolgenden (anschaffungsnahen) Verschmelzung wenigstens hinsichtlich eines derivativen Firmenwertes dem direkten Betriebserwerb (Erwerb aller Aktiven und Passiven = "asset deal") gleichzustellen (*Wiesner*, SWK 1992, A I 125f; *Bruckner*, RdW 1993, 198). Im Hinblick auf den allgemeinen umgründungssteuerrechtlichen Grundsatz der Steuerneutralität von Buchgewinnen und Buchverlusten ist die Firmenwertabschreibung nach Ansicht der Finanzverwaltung als begünstigende Ausnahmenorm zu sehen. Die Aufnahme dieser Bestimmungen in den Art I UmgrStG wurde von der Praxis allgemein begrüßt, weil damit in vielen Fällen auf komplizierte Umwegkonstruktionen bei Unternehmenskäufen verzichtet werden konnte (vgl. *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG, § 3 Rz 4 und die dort zitierte Literatur).

Der in den EB vorgebrachten Begründung dieser Änderung durch die Neukonzeption des § 10 KStG in Richtung Steuerneutralität von Wertänderungen bei Beteiligungen kann jedoch aus folgenden Überlegungen nicht gefolgt werden:

- a) Grundsätzlich ist zu berücksichtigen, daß Buchverluste auf betrieblicher Grundlage ohne einschränkende gesetzliche Aussage steuerwirksam bzw. Gegenstand systematischer Auseinandersetzungen wären (Vgl. *Helbich/Wiesner*, Umgründungen, 61, FN 20 a). Die bisherige Regelung des § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG gilt nach hA nur für Verschmelzungen auf betrieblicher Grundlage, wenn im Zuge der Verschmelzung die bisherige Beteiligung als Gegenleistung für das durch die Fusion übernommene Vermögen aufgegeben wird. Der Fusionsverlust entsteht in dem der gegenständlichen Regelung zugrundeliegenden Fall

der anschaffungsnahen Fusion als Differenz aus dem zu Buchwerten übernommenen Reinvermögen und den fusionsbedingten Wegfall des um die stillen Reserven und den Firmenwert höheren Wertansatzes der Beteiligung. Der Buchverlust bei der Fusion und der darin enthaltene Firmenwert sind daher nicht auf eine Wertänderung der Beteiligung zurückzuführen, sondern sind das Ergebnis einer (bei der Fusion zwangsläufig entstehenden) Differenz zwischen dem durch den Anschaffungswert der Beteiligung repräsentierten Unternehmenswert einerseits und dem buchmäßigen Reinvermögen der zu verschmelzenden Beteiligung andererseits. Eine Streichung der Firmenwertabschreibung kann daher unter diesem Aspekt nicht mit der geplanten Steuerneutralität von Wertänderungen bei Beteiligungen begrüßt werden.

b) Falls mit der in den EB angeführten Begründungen jedoch zum Ausdruck gebracht werden soll, daß mit der körperschaftsteuerlichen Neutralisierung von Veräußerungsgewinnen aus Beteiligungen eine durch die Firmenwertabschreibung mögliche teilweise Absetzung des Kaufpreises beim Käufer steuersystematisch nicht mehr gerechtfertigt sei, so muß darauf hingewiesen werden, daß schon nach der geltenden Regelung ein Firmenwert unabhängig davon abschreibbar war, ob und in welcher Höhe beim Veräußerer ein steuerpflichtiger Veräußerungsgewinn entstanden ist.

Die Möglichkeit der Firmenwertabschreibung bei Verschmelzungen wurde bekanntlich erst durch das UmgrStG mit Wirkung ab 1992 eingeführt. Eine Abschaffung dieser steuerlichen Begünstigung bereits nach ca 1 1/2 Jahren läßt nicht nur die gerade bei Strukturförderungsgesetzen so wichtige Kontinuität in der Rechtsentwicklung vermissen, sondern führt auch zu einer gravierenden Verunsicherung zukünftiger Unternehmensinvestoren. Es ist eine betriebswirtschaftlich nachweisbare Tatsache, daß bei Unternehmenskäufen die steuerlichen Abschreibungsmöglichkeiten einen wesentlichen Einfluß auf die Kaufpreisentscheidung (Kaufpreisobergrenze) des Käufers haben. Die Abschaffung der Firmenwertabschreibung führt nunmehr zu einem nachträglichen Eingriff des Gesetzgebers in bereits abgeschlossene privatrechtliche Vereinbarung, indem für die im Vertrauen auf die bisherige Rechtslage getroffenen Kaufpreisentscheidungen nachträglich uU eine wesentliche wirtschaftliche Rahmenbedingung zum Nachteil des Käufers verändert wird. Es ist daher zu befürchten, daß sich daraus auch international negative Auswirkungen auf das Vertrauen potentieller Investoren in das österreichische Steuerrecht und auf das Image Österreichs als rechtlich stabiles Land ergeben könnten.

Es wird daher mit Nachdruck empfohlen, die bisherige Möglichkeit der Firmenwertabschreibung nach § 3 Abs 2 Z 2 beizubehalten.

Sollte die Firmenwertabschreibung trotz der geäußerten Bedenken dennoch abgeschafft werden, so könnte die oben aufgezeigte Problematik der negativen Rückwirkung auf bereits vereinbarte Unternehmens-Akquisitionen zumindest dadurch abgeschwächt werden, daß über eine entsprechende Sonderbestimmung die Möglichkeit der Firmenwertabschreibung noch für Beteiligungsanschaffungen bis z.B. 30.9.1993 zugestanden wird.

b) Nachversteuerung von nach § 12 EStG übertragenen stillen Reserven (bisher § 3 Abs 3 Z 1, nunmehr § 3 Abs 2 Z 2)

Die bisherige Regelung des § 3 Abs 3 Z 1 UmgrStG sieht vor, daß im Zuge einer Fusion nur jene nach § 12 EStG auf die Beteiligung an der übertragenden oder übernehmenden Gesellschaft übertragenen stille Reserven nachzuversteuern sind, bei denen die Übertragung innerhalb der letzten 5 Jahre vor dem Verschmelzungstichtag stattgefunden hat. In der nunmehr geplanten Regelung ist eine unbefristete Nachversteuerung der übertragenen stillen Reserven vorgesehen. Auch diese Änderung wird mit dem Hinweis auf die Neuregelung des § 10 KStG begründet, in welcher ebenfalls eine unbefristete Steuerhängigkeit der gem. § 12 EStG auf Beteiligungen übertragenen stillen Reserven vorgesehen ist (§ 10 Abs 4 KStG idF gem. Steuerreformgesetz 1993)

In Anbetracht des Umstandes, daß durch § 10 KStG neu Wertänderungen von Beteiligungen bei Körperschaften grundsätzlich - unabhängig vom Zeitpunkt ihres Entstehens - steuerneutral gestellt werden sollen, muß die in § 3 Abs 2 Z 2 UmgrStG neu ebenso wie die in § 10 Abs 3 KStG neu verankerte "unendliche" Steuerhängigkeit der übertragenen stillen Reserven als bedenklich, schwierig administrierbar und letztlich vom Grundsatz her als systemwidrig bezeichnet werden.

Es wird daher vorgeschlagen, einerseits im UmgrStG die bisherige 5-jährige Befristung für die Nachversteuerung übertragener stiller Reserven unverändert beizubehalten und andererseits auch in § 10 Abs 4 KStG neu für die Nachversteuerung von auf Beteiligungen übertragenen stillen Reserven eine 5-jährige Befristung vorzusehen (siehe auch Stellungnahme zu den Änderungen des KStG).

c) Abschaffung der Buchgewinnrücklage gem. § 3 Abs 3 Z 3

Nach der geltenden Regelung des § 3 Abs 3 Z 3 UmgrStG kann die Nachversteuerung von fusionsbedingten Gewinnen aus Confusio-Tatbeständen sowie aus der Auflösung von nach § 12 EStG übertragenen stillen Reserven über die Bildung einer Buchgewinnrücklage bis zum Ablauf des 4. Wirtschaftsjahres nach dem Verschmelzungstichtag hinausgeschoben werden. Die nunmehrige Regelung sieht - ohne nähere Begründung in den EB - faktisch eine

Verkürzung dieses Zeitraumes auf 2 Wirtschaftsjahre (dem Verschmelzungstichtag folgendes oder zweitfolgendes Wirtschaftsjahr) vor.

Da eine sachliche Begründung für die Verkürzung der Nachversteuerungsfrist nicht gegeben ist, wird angeregt, die gegenwärtige 4-jährige Frist beizubehalten.

d) Z 4: § 4 - Verlustabzug

Die mit der Neuformulierung des § 4 erreichte bessere Lesbarkeit ist ebenso wie die vorgenommene inhaltliche Änderung zu begrüßen.

Im Zusammenhang mit der Neufassung des § 4 UmgrStG darf noch auf zwei weitere sich aus dieser Bestimmung ergebende Probleme hingewiesen werden, die infolge von Verweisen auf § 4 in den weiteren Bestimmungen des UmgrStG nicht nur für Verschmelzungen, sondern auch für andere Umgründungsvorgänge relevant sind:

1) Ausschluß der Anwendung von § 4 Z 1 bei Einbringung von (steuerneutralen) Beteiligungen

Nach § 4 Z 1 UmgrStG geltender Fassung bzw § 4 Z 1b) UmgrStG idF gem. Steuerreformgesetz 1993 gehen die Verluste (bzw. derzeit auch Gewerbesteuerfehlbeträge) der übernehmenden Körperschaft bei Verschmelzungen unter, soweit die verlustverursachenden Betriebe, Teilbetriebe oder nicht einem Betrieb zurechenbaren Vermögensteile am Verschmelzungstichtag nicht mehr tatsächlich vorhanden sind. Gleiches gilt nach § 21 Z 2 UmgrStG auch bei Einbringungen nach Art III. Der Zweck dieser schon im wesentlichen im § 1 Abs 5 letzter Satz StruktVG enthaltenen Bestimmung liegt darin, iSd Mantelkaufgedankens zu unterbinden, daß Verluste der übernehmenden Gesellschaft aus nicht mehr vorhandenen Betrieben, Teilbetrieben oder Vermögensteilen durch eine Übertragung von gewinnbringenden Betrieben oder Vermögenswerten im Wege einer Verschmelzung oder Einbringung verwertet werden können (vgl auch *Helbich*, Umgründungen 4, 306).

Die vorstehenden Bestimmungen sind auch anzuwenden, wenn auf eine übernehmende Körperschaft, welche vor dem Umgründungstichtag beispielsweise einen verlustverursachenden Teilbetrag eingestellt hat, im Zuge einer Verschmelzung oder Einbringung nur Kapitalanteile übertragen werden. Auch durch die bloße Übertragung von Kapitalanteilen (z.B. Verschmelzung mit einer übertragenden Holdinggesellschaft, Einbringung von Kapitalanteilen iSd § 12 Abs 2 Z 3 UmgrStG) gehen in diesem Fall die aus dem bereits stillgelegten Teilbetrieb resultierenden Verlustvorträge der übernehmenden Gesellschaft unter. In Anbetracht der durch das Steuerreformgesetz 1993 in § 10 KStG geplanten steuerlichen Neutralisierung von Wertänderungen aus Beteiligungen an

Kapitalgesellschaften etc. muß diese Rechtsfolge allerdings als nicht mehr sachgerecht bezeichnet werden, da bei der übernehmenden Körperschaft durch die bloße Übernahme von (in Hinkunft steuerneutralen) Beteiligungen ohnedies keine mißbräuchliche Verwendung von Verlustvorträgen iSd Mantelkaufgedankens stattfinden kann.

§ 4 Z 1b) UmgrStG idF gem. Steuerreformgesetz 1993 sollte daher dahingehend ergänzt werden, daß die Verluste der übernehmenden Körperschaft jedenfalls abzugsfähig bleiben, wenn im Zuge der Verschmelzung (bzw. Einbringung) nur steuerbefreite Kapitalanteile iSd zukünftigen § 10 KStG übertragen werden.

2) Zeitpunkt des Abzugs von Verlusten der übertragenden Körperschaft

Gem. § 4 Z 1 letzter Satz UmgrStG geltender Fassung bzw. § 4 Z 1a) UmgrStG idF gem. Steuerreformgesetz 1993 können übertragend Verluste (und derzeit auch Fehlbeträge) erst ab dem Verschmelzungstichtag folgenden Veranlagungszeitraum bei der übernehmenden Körperschaft abgezogen werden. Analoge Regelungen gelten auch für Umwandlungen und Einbringungen.

Nach der Rechtsprechung des VwGH konnten im Bereich des § 1 Abs 5 StruktVG die Verlustvorträge und Fehlbeträge der übertragenden Körperschaft bei der übernehmenden Körperschaft bereits im Jahr der Verschmelzung geltend gemacht werden.

Aus der mit dem UmgrStG eingeführten Regelung ergeben sich jedoch beträchtliche negative Konsequenzen, die in Einzelfällen zu unvermeidbaren Härten führen können. Dies trifft insbesondere auf Umgründungen (Verschmelzungen, Umwandlungen, Einbringungen) zu, bei welchen z.B. sowohl die übertragende als auch die übernehmende Körperschaft auf den 31.12. bilanzieren, die Umgründung aber auf einen Zwischenstichtag (z.B. 31.3.) durchgeführt wird. Die übernehmende Körperschaft kann in diesem Fall die Verluste der übertragenden Körperschaft erst im folgenden Veranlagungsjahr verwerten, sodaß für Gewinne, die bei der übernehmenden Körperschaft im anschließenden Zeitraum bis zum Ende des Veranlagungszeitraumes (im Beispielfall 1.4. - 31.12.) aus dem übertragenen Betrieb entstehen, trotz vorhandener Verlustvorträge Gewinnsteuern anfallen, die bei Fortführung des unternehmerischen Engagements in getrennten Körperschaften nicht anfallen würden.

Es wird daher angeregt, die bestehende Regelung vor allem unter Bedachtnahme auf die aufgezeigten Härtefälle nochmals zu überdenken.

e) Z. 7: § 7 Abs 1 - Umwandlungen

Nach § 1 UmwG idF gem. GesRÄG sind ab 1.7.1993 nicht nur minderkaufmännische, sondern auch nichtkaufmännische Betriebe (z.B. reine Holding- sowie Vermögens- oder Liegenschaftsverwaltungsgesellschaften) umwandlungsfähig. Unter Art II UmgrStG fallen nach § 7 Abs 1 UmgrStG jedoch nur Umwandlungen, bei denen ein Betrieb im steuerlichen Sinn (oder ein als Bündelbetrieb geltender Mitunternehmeranteil) übertragen wird. Die nunmehr handelsrechtlich zulässige Umwandlung von reinen Holding- oder Vermögensverwaltungsgesellschaften fällt daher nicht unter Art II UmgrStG in der geltenden Fassung.

Um eine Divergenz von Handels- und Steuerrecht zu vermeiden, sollte die Neufassung des § 7 Abs 1 UmgrStG (die derzeit nur einer inhaltlichen Klarstellung dient) zum Anlaß genommen werden, in diesem Punkt das UmgrStG an den durch das GesRÄG geschaffenen handelsrechtlichen Rechtszustand durch Verzicht auf das derzeitige Erfordernis einer Betriebsübertragung anzupassen (Streichung der Wortfolge: "... ein Betrieb übertragen wird und ..."). Damit könnten auch Umwandlungen ohne Betriebsübertragung in die Geltung der umgründungssteuerrechtlichen Bestimmungen (insbes. hinsichtlich umsatzsteuerlicher Neutralität, Gebührenbefreiung, Grunderwerbsteuerregelung und dgl.) eingebunden werden, wobei allenfalls notwendige ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Konsequenzen auf Gesellschafterebene (Vermögensübergang in die außerbetriebliche Sphäre) ohnedies durch die Bestimmung des § 9 UmgrStG sowie durch allgemeine steuerliche Regelungen abgedeckt sein dürften.

f) Z 9: § 9 Abs 3 - Übergangsgewinne gem. § 4 Abs 10 EStG

Im Sachzusammenhang mit § 9 Abs 3 UmgrStG ist darauf hinzuweisen, daß die in Art I Z 35a des Steuerreformgesetzes 1993 vorgesehene Streichung des begünstigten Steuersatzes für Übergangsgewinne nach § 37 EStG auch eine bedeutende Auswirkung auf die Besteuerung von Umwandlungen nach Art II UmgrStG hat. Umwandlungsgewinne nach § 9 Abs 2 UmgrStG geltender Fassung bzw. § 9 Abs 3 UmgrStG idF gem. Steuerreformgesetz 1993 (Gewinne aus dem umwandlungsbedingten Ausscheiden von Wirtschaftsgütern; Gewinnerhöhungen aus der Änderung der Besteuerungsgrundsätze) würden demnach in Hinkunft der vollen ESt-Belastung unterliegen, obwohl es sich dabei zweifellos um Gewinne handelt, die den Grundsätzen des § 37 EStG entsprechen, da sie wirtschaftlich als das Ergebnis einer mehrjährigen Tätigkeit anzusehen sind und umwandlungsbedingt zusammengeballt in einem Jahr anfallen.

Es wird daher angeregt, für den Fall der Abschaffung der Halbsatzbesteuerung für Übergangsgewinne im EStG zumindest für die Umwandlungsgewinne nach § 9 Abs 3 UmgrStG (idF gem. Steuerreformgesetz 1993) weiterhin eine begünstigte Besteuerung nach § 37 EStG (allenfalls durch Verankerung im UmgrStG) vorzusehen.

Aus der Sicht des steuerlichen Umwandlungsrechts besonders negativ zu werten ist die Absicht, die Streichung des halben Einkommensteuersatzes für Übergangsgewinne bereits ab der Veranlagung 1993 in Kraft zu setzen. Diese beabsichtigte Rückwirkung muß rechtspolitisch als sehr problematisch bezeichnet werden, weil damit steuerlich rückwirkend in bereits realisierte Umwandlungen eingegriffen wird (z.B. in eine bereits per 31.3.1993 erfolgte Umwandlung, für welche nunmehr rückwirkend der halbe ESt-Satz für den Umwandlungsgewinn iSd § 9 Abs 2 UmgrStG verloren geht). Unter dem Blickwinkel der bisherigen Judikatur des VfGH zur Rückwirkung von Abgabengesetzen erscheint eine solche Vorgangsweise auch verfassungsrechtlich als sehr bedenklich (VfGH v. 5.10.1989, G 228/89-8; vgl dazu *Lang*, RdW 1989, 401ff).

g) Z 10: § 10 - Verlustabzug

Im Zusammenhang mit der geplanten Neufassung des § 10 UmgrStG, bei welcher insbes. die nunmehr vorgesehene steuerliche Gleichbehandlung der verschmelzenden Umwandlung auf eine Körperschaft nach Art II mit der Verschmelzung nach Art I positiv zu würdigen ist, darf zur Regelung der Z 2 folgende weitere Änderung angeregt werden:

Die im § 10 Z 22 geregelte Anwendung des Mantelkaufatbestandes auf Kapitalgesellschaften, die mindestens zu 25 %, aber nicht rechtlich und wirtschaftlich beherrschend beteiligt sind, muß als rechtspolitisch problematisch eingestuft werden. Im Falle des "exzessiven Mantelkaufatbestandes" würden bei diesen Minderheitsgesellschaftern die gleichen Besteuerungsfolgen wie bei einer Verschmelzung eintreten, ohne daß sie die Verwirklichung dieses Tatbestandes beeinflussen könnten. Dieses Ergebnis widerspricht dem Grundsatz, daß Sanktionen Gestaltungsfreiheit voraussetzen. Ob in Extremfällen bei genereller Anwendung dieser Norm ein unzulässiger Eingriff in das Eigentumsrecht der Nachfolgekaptalgesellschaft eintritt, wäre durch die Rechtsprechung zu prüfen (vgl. *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG, § 11 Rz 25).

Es wird daher angeregt, in § 10 Z 2 UmgrStG die Voraussetzung der Anwendung des Mantelkaufatbestandes bei Beteiligung von Kapitalgesellschaften nicht auf eine Beteiligungsquote von 25 %, sondern auf einen "beherrschenden Einfluß" abzustellen.

h) Z 12 und Z 13: § 12 Abs 1 und § 13 Abs 1 - Bindung der Wirkung von Einbringungen an das Firmenbuch

Bisher war im § 13 Abs 1 letzter Satz vorgesehen, daß der Tag des Einlangens als Einbringungsstichtag gilt, wenn die Anmeldung oder Meldung nach Ablauf der im § 225 Abs 3 AktG genannten Frist erfolgt. In der Neufassung wird zwar konsequent an § 202 Abs 2 HGB hinsichtlich der Frist angeknüpft, der letzte Satz des § 13 Abs 1 der Neufassung, wonach der Tag des Einlangens als Einbringungsstichtag gilt, wenn die Anmeldung oder Meldung nach Ablauf der genannten Frist erfolgt, ist gemäß den EB aber eine reine Leerformel ohne Wirkung, da bei verspäteter Anmeldung zur Eintragung in das Firmenbuch bei einer Zurückweisung durch das Gericht gemäß § 12 Abs 1 eine unter Artikel III fallende Einbringung nicht zustande kommt. Die EB bezeichnen daher die mit einer Fristverletzung verbundene Verschiebung des steuerlichen Einbringungsstichtages als bei verspäteter Anmeldung zur Eintragung in das Firmenbuch praktisch ohne Bedeutung.

Es wird vorgeschlagen, dieser Regelung hinsichtlich der verspäteten Anmeldung im Sinne des geltenden Rechtes steuerliche Wirksamkeit beizumessen, und zwar ausgehend vom gleichen Grundgedanken, wie er in der Neufassung des Artikels VI (Spaltungen) verankert ist, nämlich neben der Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Umgründungsfigur eine weitergeltende steuerliche Umgründungsfigur für die genannten Fälle vorzusehen, dies unter der Voraussetzung, daß der handelsrechtliche Einbringungsverfahren zum nächstmöglichen Termin saniert wird.

i) Z 15c: § 16 Abs 5 - Entfall der Vorsorgen für Verpflichtungen des Einbringenden

Die Neufassung des § 16 Abs 5 UmgrStG ist im Hinblick auf die bisher aufgetretenen Interpretationsschwierigkeiten (insbes. Frage der Versagung des Art III bei bewußten "Übervorsorgen") grundsätzlich zu begrüßen.

Nach den EB können die "letzten" Entnahmen wie bisher durch den im Einbringungsvertrag festgelegten Umfang des einzubringenden Vermögens definiert werden. Auch der Entfall der bisherigen (nur buchmäßigen) "Vorsorge für Verpflichtungen" wird damit begründet, daß diese ohne Schwierigkeiten im Wege der erwähnten "letzten" Entnahme getroffen werden kann, ohne daß damit eine Begrenzung dem Grunde oder der Höhe nach (abgesehen von der Einhaltung der Grundsätze des § 12 Abs 1 UmgrStG) verbunden ist.

Die Ausführungen der EB sind demnach dahingehend zu verstehen, daß - unter Beachtung der Grundsätze des § 12 UmgrStG (Betriebseigenschaft und positiver Einbringungswert) - im Einbringungsvertrag eine "letzte" Entnahme in der Form festgelegt werden kann, daß in die Einbringungsbilanz eine das Einbringungsvermögen vermindernde "Verbindlichkeit" gegenüber dem Einbringenden eingestellt wird. Diese Interpretation ist zwar zu begrüßen, es stellt sich jedoch die Frage, ob sie im vorgesehenen Gesetzestext gedeckt ist bzw. ob nicht in der derzeitigen Fassung ein Widerspruch zu § 19 Abs 1 UmgrStG (Einbringung muß ausschließlich gegen Gewährung von neuen Anteilen erfolgen) besteht. Da diese Frage für die Umgründungspraxis von wesentlicher Bedeutung ist, wird angeregt, die in den EB aufgezeigte und begrüßenswerte Möglichkeit einer nur buchmäßigen "letzten" Entnahme durch vertragliche Festlegung des Umfangs des einzubringenden Vermögens auch im Gesetzestext durch eine entsprechende Klarstellung des Entnahmebegriffes eindeutig zum Ausdruck zu bringen.

Die EB enthalten weiters die Aussage, daß fremdfinanzierte Entnahmen nach der Judikatur zur Annahme verdeckter Ausschüttungen hinsichtlich der die übernehmende Körperschaft treffenden Zinsenbelastung führen werden, womit offensichtlich die als "Fischer-Erkenntnis" in die Literatur eingegangene Entscheidung des VwGH v. 23.3.1979, 1218, 1287/78, angesprochen wird. Da diese (schon aus der Sicht des StruktVG problematische) Judikatur wohl der nunmehrigen durch § 16 Abs 5 UmgrStG zum Ausdruck kommenden Einbringungsphilosophie des UmgrStG (Möglichkeit der Bemessung des Einbringungsumfangs durch den Einbringenden) widerspricht und überdies ihre Aktualität anzuzweifeln ist, muß der Hinweis in den EB als problematisch bezeichnet werden. Überdies besteht ein gewisser Gegensatz zur weiteren Aussage der EB, daß die Vorsorge im Wege der Entnahme die Möglichkeit einer Zinsenvereinbarung bietet, die bei der übernehmenden Körperschaft einen abzugsfähigen Zinsenaufwand auslöst. Es kann nämlich keinen Unterschied machen, ob der

Körperschaft ein Zinsaufwand durch Bankzinsen aus der Fremdfinanzierung einer tatsächlich durchgeführten Geldentnahme oder aus der Verzinsung einer nur fiktiv - durch buchmäßige Einstellung einer Verbindlichkeit gegenüber dem Einbringenden - vorgenommenen "letzten" Entnahme entsteht. Es wird daher vorgeschlagen, die oben zitierte Aussage in den EB zu streichen.

j) Z 16: § 18 Abs 3 - Rechtsbeziehungen des Einbringenden zur übernehmenden Körperschaft, Streichen des Rückwirkungsverbotes

Die vorgesehene Einschränkung der von der Rückwirkung ausgenommenen Rechtsbeziehungen des Einbringenden ist sowohl aus steuersystematischen Gründen als auch aus der Sicht der Umgründungspraxis zu begrüßen und ermöglicht nunmehr - abgesehen von den weiterhin angeführten Tatbeständen der Beschäftigung, der Kreditgewährung und der Nutzungsüberlassung - rückwirkend auf den Einbringungsstichtag die sachgerechte und fremdübliche Verrechnung von Leistungen des Einbringenden an die übernehmende Körperschaft.

In diesem Zusammenhang muß allerdings die Frage aufgeworfen werden, ob das in § 18 Abs 3 verankerte Rückwirkungsverbot steuersystematisch - vor allem angesichts der Änderungen bei der Unternehmensbesteuerung durch die Steuerreform 1993 - überhaupt noch gerechtfertigt ist. Gerade bei Teilbetriebseinbringungen ist es im Regelfall wirtschaftlich zweckmäßig, bestimmte allgemeine Anlagen (Betriebsgebäude, Energieversorgung, zentrale EDV) oder Abteilungen (Buchhaltung, EDV) im verbleibenden (oft größeren) Betrieb des Einbringenden zurückzubehalten und der übernehmenden Kapitalgesellschaft im Wege einer Nutzungs- oder Dienstleistungsvereinbarung gegen angemessenes Entgelt zur Verfügung zu stellen. Nach der vorgesehenen Regelung sind derartige sachlich gerechtfertigte Verrechnungen für den Zeitraum vom Einbringungsstichtag bis zum Tag des Abschlusses des Einbringungsvertrages weiterhin nicht zulässig, obwohl die übernehmende Kapitalgesellschaft rückwirkend ab dem Einbringungsstichtag den Vorteil aus dieser Nutzung zieht.

Es sollte daher überlegt werden, das im § 18 Abs 3 verankerte Rückwirkungsverbot als systemwidrige Einschränkung überhaupt zu streichen oder zumindest auf Rechtsbeziehungen zu beschränken, die die außerbetriebliche Sphäre des Einbringenden (Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, Kapitalvermögen sowie Vermietung und Verpachtung) betreffen.

k) Z 24: Art VI - Spaltungen

Zur insgesamt positiv zu bewertenden Neufassung des Art VI UmgrStG und der damit vorgenommenen Anpassung an das handelsrechtliche Spaltungsgesetz dürfen ergänzend folgende Vorschläge vorgebracht werden:

1) Übernahme der Äquivalenzbestimmung des § 6 Abs 2 für Spaltungen

Die EB zu § 37 UmgrStG idF gem. Steuerreformgesetz 1993 weisen ausdrücklich darauf hin, daß eine im Spaltungsplan oder Spaltungsvertrag verankerte Wertungsgleichheit auf Grund des Verzichts auf eine gebotene Zu- oder Ausgleichszahlung nicht unter den Begriff einer (schon im bisherigen § 36 nicht zitierten) Äquivalenzverletzung fallen kann, sondern die Tauschneutralität der davon betroffenen Anteilsinhaber aufhebt.

Während die Äquivalenzverletzung iSd § 6 Abs 2 UmgrStG bei Umgründungen nach Art I - V UmgrStG für die steuerliche Neutralität des Umgründungsvorganges unschädlich ist, führt sie bei Spaltungen nach Art VI zu einem Verlust der Steuerneutralität hinsichtlich der Tauschvorgänge bei den Anteilsinhabern. Diese schon bisher bestehende Differenzierung ist nicht verständlich und wurde auch in der Literatur kritisiert (*Helbich/Wiesner, Umgründungen*, 240). Auch bei Spaltungen sollte eine Äquivalenzverletzung nicht mit der unangemessenen Rechtsfolge eines Verlustes der Steuerneutralität der Tauschvorgänge verbunden sein, sondern als das behandelt werden, was sie wirtschaftlich gesehen tatsächlich ist, nämlich eine unentgeltliche Zuwendung auf der Ebene der Anteilsinhaber mit den sich daraus bei Schenkungsabsicht ergebenden Konsequenzen der Schenkungssteuerpflicht sowie der Verschiebung von Anschaffungskosten auf Gesellschafterebene.

Es wird daher angeregt, auch in die Bestimmungen des Art VI - analog zur Realteilung (§ 31 Abs 1 Z 1 UmgrStG) - einen Hinweis auf § 6 Abs 2 UmgrStG aufzunehmen.

2) Ausdehnung des Art VI UmgrStG auf alle Spaltungsvorgänge laut Spaltungsgesetz

Nach § 1 Abs 2 SpaltG sind handelsrechtliche Spaltungen nicht auf Betriebe, Teilbetriebe und Beteiligungen beschränkt, sondern es können im Wege einer handelsrechtlichen Spaltung auch einzelne "Vermögensteile" übertragen werden. Demgegenüber schränkt § 32 UmgrStG den Anwendungsbereich der steuerlichen Spaltungsbestimmungen auf die Fälle der Übertragung von Vermögen iSd § 12 Abs 2 UmgrStG ein.

Um auch in diesem Bereich eine Divergenz von Handels- und Steuerrecht zu vermeiden, sollte die Neufassung des Art VI UmgrStG zum Anlaß genommen werden, im § 32 Abs 1 Z 1 eine Anpassung der umgründungssteuerrechtlichen Bestimmungen über die "Handels-Spaltung" an den durch das SpaltG ab 1.7.1993 geschaffenen handelsrechtlichen Rechtszustand durch Streichung des Hinweises auf Vermögen iSd § 12 Abs 2 vorzunehmen.

Ergänzend dazu darf auf einen offensichtlichen Redaktionsfehler in § 37 Abs 4 UmgrStG idF gem. Steuerreformgesetz 1993 hingewiesen werden:

Im § 37 (bisher § 36) wurde der Absatz 1 über die nicht verhältnismäßige Spaltung im Sinne des § 32 Abs 1 Z 1 neu eingefügt. Der bisherige Absatz 1 des § 36 wurde daher zum Absatz 2 des § 37. Demgemäß wurde der bisherige Absatz 3 des § 36 zum Absatz 4 des § 37, in dem der Verweis auf Absatz 1 aber offensichtlich auf Grund eines Redaktionsfehlers unverändert übernommen wurde und durch den Verweis auf nunmehr Absatz 2 zu ersetzen ist.

I) Z 25: § 39 - Mehrfache Umgründung auf einen Stichtag

Mit der neuen Bestimmung für Mehrfachzüge in § 39 wird die bisherige Stichtagsproblematik entschärft und begründeten Bedürfnissen der Umgründungspraxis entsprochen.

Bedauerlicherweise wurde jedoch dem in der Vergangenheit bereits vielfach geäußerten Wunsch, auch die bei Mehrfachzügen auftretende Anrechnungs- oder Befreiungsbestimmungen zu beseitigen, nicht Rechnung getragen wurde.

Es ist daher zu befürchten, daß trotz der Lösung der Stichtagsproblematik wirtschaftlich gebotene und sinnvolle Umgründungen, die nur durch Mehrfachzüge realisiert werden können, durch die im Einzelfall zu untragbaren Belastungen führende Kumulierung von Gebühren und Verkehrsteuern verhindert werden. Gerade in Zeiten der Verschlechterung der allgemeinen Wirtschaftslage sollten betriebswirtschaftlich sinnvolle Rechtsformgestaltungen und Strukturen aber nicht behindert, sondern gefördert werden.

Es wird daher angeregt, bei Mehrfachzügen die Kumulierung von Gebühren und Verkehrsteuern durch entsprechende gesetzliche Befreiungs- bzw. Anrechnungsbestimmungen auszuschalten.

m) Z 27: Maßgeblicher Stichtag für die Anwendung der neuen Fassung

In der Ziffer 27 des Begutachtungsentwurfes ist vorgesehen, daß die Neuregelungen (Ziffern 1 bis 25) auf Umgründungen anzuwenden sind, denen ein Stichtag nach dem 30. Juni 1993 zugrunde gelegt wird.

Die Vorbereitung, Entscheidung und Durchführung von Umgründungsmaßnahmen erfordert im Regelfall eine sorgfältige längerfristige Planung und Vorbereitung, wozu auch die Erstellung der notwendigen Bilanzen, die den Umgründungsvorgängen zugrunde liegen, gehört. Wenn nun der Ende Juli zur Begutachtung versandte Entwurf bereits auf Umgründungen anwendbar sein soll, denen ein Stichtag nach dem 30. Juni 1993 zugrunde gelegt wird, so bedeutet dies de facto eine Rückwirkung der geplanten Änderungen, da bereits aus heutiger Sicht und erst recht zum Zeitpunkt der Geltung der neuen Bestimmungen Bilanzen zum 30. Juni 1993 im Hinblick auf im Regelfall bestehende Inventurerfordernisse nicht mehr ordnungsgemäß erstellt werden können. Sieht man von Unternehmen mit einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ab, so könnte eine Umgründung nach den im Einzelfall günstigeren Bestimmungen des geltenden UmgrStG (siehe insbes die geplanten Änderungen bei § 3!) in den meisten Fällen faktisch nur noch zum Stichtag 31.12.1992 bis spätestens Ende September 1993 und damit nur mit entsprechendem Zeitdruck durchgeführt werden (wobei zu diesem Zeitpunkt die tatsächlichen Gesetzesänderungen voraussichtlich noch nicht bekannt sein werden). Dies widerspricht dem berechtigten Anliegen, daß den Steuerpflichtigen gerade bei Änderungen von Strukturförderungsgesetzen ein entsprechender Vorbereitungszeitraum eingeräumt werden sollte.

In diesem Zusammenhang ist weiters auf gewerbesteuerliche Probleme hinzuweisen, die sich infolge der reformbedingten Streichung der Bestimmungen über die gewerbesteuerlichen Fehlbeträge für Umgründungen mit einem Stichtag nach dem 30.6.1993 ergeben können. Wird beispielsweise eine über gewerbesteuerliche Fehlbeträge verfügende Gesellschaft als übertragende Gesellschaft mit Stichtag 30.9.1993 mit einer auf diesen Stichtag bilanzierenden übernehmenden Gesellschaft verschmolzen, so hat die übernehmende Gesellschaft nach der Bestimmung des Art VII Z 2 Steuerreformgesetz 1993 für die in das Jahr 1993 fallenden Monate des Wirtschaftsjahres 1993/94, also für 10-12/1993, in 1994 anteilig Gewerbesteuer zu entrichten, es fehlt allerdings auf Grund der Inkrafttretens-Bestimmungen des UmgrStG die Rechtsgrundlage für den Übergang der in 1994 noch verwertbaren gewerbesteuerlichen Fehlbeträge auf die übernehmende Gesellschaft.

Die vorstehend angestellten Überlegungen sprechen daher eher dafür, daß die Neufassung erst auf Umgründungen angewendet werden sollte, denen ein Stichtag nach dem 31. Dezember

1993 zurunde gelegt wird. Dabei darf jedoch nicht verkannt werden, daß es durchaus sinnvoll wäre, für einzelne Bestimmungen (Klarstellungen, Beseitigung von Redaktionsfehlern, Anpassungen an Handelsrecht) einen früheren Inkrafttretens-Zeitpunkt (z.B. den in Z 27 vorgesehenen) zu normieren.

Es wird daher hinsichtlich der Inkrafttretens-Bestimmungen folgende differenzierte Vorgangsweise vorgeschlagen:

- a) Generalnorm für das Inkrafttreten: Umgründungsstichtag nach dem 31.12.1993;
- b) Vorzeitiges Inkrafttreten (z.B. mit Umgründungsstichtag nach dem 30.6.1993) etwa der Bestimmungen der Z 1, 6, 7, 11, 12, 13, 15 a) - c), 16, 17a) und b), 21, 24, 25.

Sollte die vorgesehene Inkrafttretens-Bestimmung trotz der vorgebrachten Bedenken beibehalten werden, so müßte einerseits für die aufgezeigte Gewerbesteuer-Problematik und andererseits auch für jene Umgründungen eine Sonderregelung geschaffen werden, welche mit Stichtagen nach dem 30.6.1993 (z.B. 31.7.1993) auf Basis der bisherigen Rechtslage noch vor der Gesetzwerdung der neuen Bestimmungen rechtlich abgeschlossen werden.

III. Vorschläge für weitere Änderungen des UmgrStG

ARTIKEL I - VERSCHMELZUNGEN

§ 2 Abs 2 Z 2: Ersetzung der "inländischen Betriebsstätten" in § 2 Abs 2 Z 2 durch "inländisches Vermögen"

Das Aufwertungswahlrecht bei internationalen Verschmelzungen steht gem § 2 Abs 2 bei einer inländischen Verschmelzung (§1 Abs 1 Z 1-3) für "das ausländische Vermögen" und bei einer ausländischen Verschmelzung (§1 Abs 1 Z 4) für das Betriebsvermögen (§ 2 Abs 2 Z 2) aber nur "hinsichtlich inländischer Betriebsstätten" (§ 1 Abs 1 Z 4) zu; allerdings mit der Bedingung "wenn die Verschmelzung im Ausland zur Gewinnverwirklichung führt und mit dem in Betracht kommenden ausländischen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, das dafür die Anrechnungsmethode vorsieht, oder eine vergleichbare innerstaatliche Maßnahme zur Vermeidung der Doppelbesteuerung getroffen wurde".

Die bestehende unterschiedliche steuerliche Behandlung der Auslandsverschmelzungen (eingeschränkt auf "inländische Betriebsstätten"), welche über bloße Betriebsstätten hinausgeht und auch vermögensverwaltende Tätigkeiten, Beteiligungen an ausländischen Gesellschaften, land- und forstwirtschaftliche oder selbständige Tätigkeiten, aber nach *Lechner* (in UmgrStG, Kommentare und Texte, Z-Länderbank Bank Austria AG, 51) auch alle Forderungen gegen ausländische Schuldner, sowie andere Wirtschaftsgüter, die längerfristig im Ausland genutzt werden, mit umfaßt, sollte überdacht werden.

Wenn sie auch, einer Anregung von *Zöchling* (in *Wundsam/Zöchling/Huber/Khun*, UmgrStG, § 1 Rz 11) folgend, durch eine Interpretation (*Helbich - Wiesner*, Umgründungen 5, 56) gemildert wird und auch inländische land- und forstwirtschaftliche Betriebsstätten als inländische (gewerbliche) Betriebsstätten angesehen werden, so sollte doch die unterschiedliche Behandlung in § 2 Abs 2 UmgrStG auch im Gesetz eingeschränkt werden.

§ 6 Ab 3: Umsatzsteuer: Klarstellung Stichtag durch widerlegbare Vermutung

Nach den EB zu § 6 Abs 3 UmgrStG geltender Fassung behält die übertragende Körperschaft bis zu ihrem Erlöschen die Unternehmereigenschaft. Demgemäß müßte die übernehmende Körperschaft spätestens mit der Firmenbucheintragung in die umsatzsteuerliche Rechtsstellung des Übertragenden eintreten. Herr Ministerialrat Mag. Scheiner hat demgegenüber anlässlich des Steuervortragsabends der Kammer der Wirtschaftstreuhänder in Wien am 15.3.1993 darauf hingewiesen, daß die Unternehmereigenschaft des Übernehmenden mit dem Auftreten

im Außenverhältnis entsteht und eine generelle Vereinfachungsregel daher ausgeschlossen ist, da dieser Umsatzsteuertatbestand im Einzelfall zu prüfen ist.

Im Hinblick auf die von der Praxis als echtes Problem empfundene Unsicherheit hinsichtlich des Übergangs der umsatzsteuerlichen Unternehmereigenschaft bei Umgründungen wird die Aufnahme folgender gesetzlicher Regelung in das UmgrStG vorgeschlagen:

§ 6 Abs 3:; die übernehmende Körperschaft tritt für den Bereich der Umsatzsteuer spätestens mit Ablauf des Monats, in dem die Verschmelzung zur Eintragung in das Firmenbuch angemeldet wird, unmittelbar in die Rechtstellung der übertragenden Körperschaft ein, außer die übernehmende Körperschaft weist nach, daß die Voraussetzungen des § 2 UStG ab einem anderen Zeitpunkt verwirklicht wurden.

§ 6 Abs 4: Gebühren und Verkehrsteuern

§ 6 Abs 4 sieht - in Übereinstimmung mit den anderen Umgründungsformen - für die Anwendung der Befreiung von den Gebühren und Kapitalverkehrsteuern die Erfüllung einer 2-Jahresfrist vor, welche im Art I StruktVG bekanntlich nicht enthalten war. Die Begründung für diese 2-Jahresfrist - nämlich die Verhinderung von mißbräuchlichen Steuerumgehungen - trifft auf Fusionen nach Art I nicht zu.

Es wird daher angeregt, die 2-Jahresfrist im § 6 Abs 4 UmgrStG ersatzlos zu streichen.

ARTIKEL II - UMWANDLUNGEN

§ 9 Abs 2: Umwandlung einer GmbH in eine GmbH & Co KG

In Art II UmgrStG sollte zur Vermeidung von steuerlichen Härten und allfälligen Umwegkonstruktionen die Möglichkeit geschaffen werden, die bei der umzuwandelnden GmbH gebildeten Sozialkapitalrückstellungen für mittätige Gesellschafter steuerneutral auf die Komplementär-GmbH der übernehmenden GmbH & Co KG zu übertragen. Ein diesbezüglicher Regelungsbedarf erscheint umso dringlicher, als durch die geplante Abschaffung der Halbsatzbesteuerung für Übergangsgewinne nach § 4 Abs 10 EStG durch das Steuerreformgesetz 1993 (siehe dazu auch die Ausführungen zu Art IV Z 9 des Begutachtungsentwurfes) die umwandlungsbedingte Auflösung dieser in vielen Jahren angesammelten Rückstellungen in Zukunft der vollen Einkommensteuer unterliegen würde.

§ 9 Abs 5 Ausschüttungsfiktion

Die Ausschüttungsfiktion des § 9 Abs 5 soll dem Umstand Rechnung tragen, daß die Gewinne bei der Kapitalgesellschaft seit der Steuerreform 1988 mit der 30%igen Köst-Belastung nur einer "halben" Besteuerung unterliegen, und daher die Einfachbesteuerung der bis zum Tag der Umwandlung nicht ausgeschütteten Gewinne durch die Halbsatzbesteuerung anlässlich der Umwandlung hergestellt werden muß.

Der der Ausschüttungsfiktion unterliegende Betrag ist definiert als der Unterschiedsbetrag zwischen dem sich aus der Umwandelungsbilanz ergebenden Reinvermögen (= Nominalkapital zuzügl. freier Kapital- und Gewinnrücklagen sowie Bilanzgewinn bzw. -verlust) einerseits und dem eingezahlten und eingeforderten Nennkapital andererseits. Die derzeitige Fassung der Ausschüttungsfiktion geht damit über die Zielsetzung dieser Bestimmung weit hinaus, da sie nicht nur thesaurierte Gewinne, sondern auch sämtliche aus Gesellschaftereinlagen stammenden Kapitalrücklagen mitumfaßt.

Beispiel:

Ein Personenunternehmen wurde nach dem 31.12.1988 in eine Kapitalgesellschaft eingebracht: Buchwert der Sacheinlage z.B. 10 Mio. S, davon werden 1 Mio. S in das Stammkapital, der Restbetrag in eine Kapitalrücklage eingestellt. Bei einer späteren Rückumwandlung der Kapitalgesellschaft müßte die Kapitalrücklage von 9 Mio. S (zuzügl. der zwischenzeitig thesaurierten Gewinne) gem. § 9 Abs 5 UmgrStG mit dem Halbsatz nachversteuert werden! Hätte man anlässlich der Umgründung für den vollen Betrag der Sacheinlage eine Kapitalerhöhung durchgeführt, so wäre das gesamte Nominalkapital von 10 Mio. S von der Ausschüttungsfiktion nicht umfaßt!

Die bestehende Regelung sollte daher dahingehend geändert werden, daß als Basis für die Ausschüttungsfiktion analog zu § 31 Abs 3 EStG der Unterschiedsbetrag zwischen Reinvermögen und Anschaffungskosten (und nicht Nominalkapital) herangezogen wird.

ARTIKEL III - EINBRINGUNG

§ 12 Abs 3 Z 2: Wegfall der Einschränkung bei Auslandsumgründungen, daß mit dem in Betracht kommenden ausländischen Staat ein Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) vorliegen muß

Diese einschränkende Bestimmung in § 12 Abs 3 Z 2 ist sachlich nicht zu rechtfertigen (*Lechner*, SWI 1992, 133). Eine Einbringung (von und) in Gesellschaften eines Staates, mit dem Österreich kein DBA hat, würde nicht unter das UmgrStG fallen. Diese Einschränkung sollte entweder gestrichen oder in der Weise ergänzt werden, daß bei Fehlen eines DBA das Vorliegen der Möglichkeit, innerstaatliche Maßnahmen (wie z.B. nach § 48 BAO in Österreich) zu treffen, genügt.

§ 19 Abs 1: Einbringung nur gegen Gewährung von neuen Anteilen

Diese Anwendungsvoraussetzung wird von der Finanzverwaltung derzeit ebenfalls sehr eng ausgelegt und führt in vielen Fällen dazu, daß bei Einbringungen (insbes. bei Familiengesellschaften mit bewußten Äquivalenzverletzungen) nur aus formalen Gründen eine wirtschaftlich nicht gewollte Kapitalerhöhung durchgeführt werden muß.

Beispiel:

Ein Einzelunternehmer gründet eine GmbH (Bargründung), an der er selbst sowie drei Familienmitglieder mit je 25 % beteiligt sind. In diese GmbH soll in der Folge das Einzelunternehmen nach Art III mit (bewußter) Äquivalenzverletzung ohne Änderung der von der Gründung her bestehenden Beteiligungsverhältnisse (4 x 25 %) eingebracht werden. Nach der derzeitigen Auslegung des BMF ist dies nicht möglich, es muß vielmehr in diesem Fall der Einbringende für die Sacheinlage nach § 19 Abs 1 Anteile erhalten (wobei der geringstmögliche Betrag genügt), und zwar entweder über eine Kapitalerhöhung oder durch eine Anteilsverschiebung gem. § 19 Abs 2 Z 2.

Ein vollständiger Verzicht auf eine Anteilsgewährung (welcher den Intentionen der Beteiligten entsprechen würde) wird im vorliegenden Fall - da die anderen Tatbestände des § 19 Abs 2, insbes. § 19 Abs 2 Z 5, formal nicht erfüllt sind - als Verletzung der Anwendungsvoraussetzung des § 19 Abs 1 qualifiziert, welche zu einer Versagung des Art III führt. Diese Situation muß aus der Sicht der Umgründungspraxis als unbefriedigend bezeichnet werden, weil Anlaß (Verzicht auf eine Minimalkapitalerhöhung) und Wirkung (Versagung des

Art III mit gravierenden steuerlichen Folgen) in einem krassen Mißverhältnis zueinander stehen.

Es wird daher angeregt, zur Lösung dieses Problems einen den vorstehenden Sachverhalt umfassenden weiteren Ausnahmetatbestand in § 19 Abs 2 UmgrStG vorzusehen.

ARTIKEL IV - ZUSAMMENSCHLUß

Ausnahme von der Rückwirkung bei im Erbweg erworbenen Vermögen

Nach § 13 Abs 2 UmgrStG kann Einbringungstag auch ein Tag sein, an dem das Vermögen dem Einbringenden noch nicht zuzurechnen war, wenn das Vermögen im Erbweg erworben wurde und eine Buchwerteinbringung (§§ 16 und 17) erfolgt ist. In Art IV über den Zusammenschluß ist eine solche Ausnahme nicht enthalten.

Mit Erlaß des BMF vom 19.3.1992 Pkt 6 (SWK 1992, A I 345) wird die Geltung dieser Ausnahmebestimmung auch für Art IV ausgesprochen.

Zur Absicherung dieser Auffassung sollte eine entsprechende Ergänzung in Art IV UmgrStG erfolgen.

ÄNDERUNGEN EStG

§ 6 Z 5 EStG: Rückwirkung auch bei Zusammenschlüssen ohne Anwendung des UmgrStG

§ 6 Z 14 lit b letzter Satz EStG 1988 idF des UmgrStG sieht für die Einlage oder die Einbringung von Wirtschaftsgütern oder sonstigem Vermögen in eine Körperschaft die Rückwirkung auf den nach dem UmgrStG maßgeblichen Einbringungsstichtag auch dann vor, wenn sie nicht unter das UmgrStG fällt oder das UmgrStG dies vorsieht.

Eine entsprechende Bestimmung fehlt für die Zusammenschlüsse (Art IV UmgrStG), für welche bei Fehlen der Anwendungsvoraussetzungen (§ 23 Abs 1 UmgrStG) das Aufwertungsgebot auf den Teilwert gem § 6 Z 5 EStG gilt. Eine entsprechende, dem § 6 Z 14 EStG vergleichbare Regelung sollte in § 6 Z 5 EStG erfolgen (*Helbich - Wiesner, Umgründungen* 5, 187).

RECHTSPOLITISCHE ANREGUNG

UmgrStG und Stiftungen

In der Diskussion über mögliche sektoren-übergreifende Gestaltungen bei den Banken können auch das UmgrStG und das Rechtsinstitut der Stiftung Bedeutung haben. Es könnte daher eine Anpassung des UmgrStG in der Weise überlegt werden, daß es möglich wird, die - nach Anwendung des § 8a KWg oder des §§ 61 a, b und c VAG u.a. - verbliebenen eigentümerlosen Holding-Institutionen (z.B. Sparkassen, Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit) auf Stiftungen im Sinne des Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetzes und des geplanten Privatstiftungsgesetzes (identitätswahrend) umzuwandeln oder allenfalls übertragend zu verschmelzen oder einzubringen (*Helbich*, über die Änderung der Rechtsform der Unternehmungen; Motive, Ziele, Wege und Maßnahmen, Lechner-FS, 161f; derselbe, Steuerplanung und Unternehmensnachfolge, SWK 1984, B V 9).

XIII. INVESTMENTFONDSGESETZ 1963 UND INVESTMENTFONDSGESETZ 1993

Grundsätzlich wird die Regelung, daß ausländische Fonds bei gleichen oder ähnlichen Voraussetzungen, das heißt insbesondere durch die Vorlage entsprechender Geschäftsberichte und das öffentliche Anbot, steuerlich gleichgestellt werden sollen, begrüßt.

Zu § 25 InvFG 1963 und § 42 Abs 2 InvFG 1993

Es bestehen schwerwiegende Bedenken gegen die Einführung einer Ausschüttungsfiktion, da dadurch derselbe Sachverhalt mehrmals besteuert werden könnte.

Beispielhaft kauft eine Privatperson Aktien an einem luxemburger SICAV-Fonds. Es würden jedes Jahr ausschüttungsgleiche Erträge versteuert. Kommt es dann in späteren Jahren aber zu einer tatsächlichen Ausschüttung, würde diese - mangels Anrechnung der ausschüttungsgleichen Erträge - neuerlich erfaßt. Es sei hier nur auf die Judikatur des VfGH zu gleichartigen Abgaben von demselben Besteuerungsgegenstand hingewiesen (17.3.1988, G 7 - 36/88-14 ("Zinsertragsteuer"), 17.3.1988, G 37 - 61/88-12 ("Aufsichtsratsabgabe")). Zwar ist die Judikatur des VfGH durch eine Änderung des § 6 F-VG per 1.10.1988 nicht mehr anwendbar, doch sind die verfassungsrechtlichen und rechtspolitischen Bedenken gegen eine doppelte Erfassung von Einkünften nach wie vor aufrecht (vgl. *Lang*, ZfV 1989, 12).

Wenn in obigem Beispiel die SICAV-Anteile in späterer Folge mit Verlust verkauft werden, würde sich sogar trotz Gesamtverlust eine Besteuerung ergeben.

Nach den E soll mit der lückenlosen Erfassung der Erträge aus ausländischen Thesaurierungsfonds eine Besteuerungslücke geschlossen werden. Eine derartige Maßnahme sei umso berechtigter, als seit Einführung der Endbesteuerung die inländische Besteuerung von Erträgen aus Kapitalveranlagungen im wesentlichen lückenlos durchgeführt werde.

Der Zweck der Vorschrift ist auf die steuerliche Erfassung von Thesaurierungsgewinnen im Privatvermögen, die ihre Ursache in Zinseinkünften des Fonds haben, ausgerichtet. Der Gesetzestext stellt aber nicht nur auf ausschüttungsgleiche Erträge innerhalb des Privatvermögens ab. Demnach wären derartige Erträge auch im Betriebsvermögen von natürlichen Personen (Einzelunternehmen, Personengesellschaften) und Kapitalgesellschaften steuerpflichtig. Dies widerspricht nicht nur dem Grundgedanken der Vorschrift, sondern wäre auch textlich un schlüssig, da z.B. § 25 (2) 3 InvFG 1963-E (§ 42 (2) 3 InvFG 1993-E) die Ausnahme von Substanzgewinnen vorsieht. Daher sollte explizit vorgesehen sein, daß ausschüttungsgleiche Erträge nur innerhalb der Einkünfte aus Kapitalvermögen erfaßt werden.

Aus dem Gesetzestext geht die Wirkung der Ausschüttungsfiktion nicht klar hervor. Unklar ist, ob die ausschüttungsgleichen Erträge als Ausschüttungen iSd 27 (1) 1 lit a) EStG 1988 zu erfassen sind, oder ob es zu einer Hinzurechnung entsprechend den Einkünften des ausländischen Fonds kommt (Beispiel: der Fonds veranlagt sich in Forderungswertpapieren; kommt es hier zu einer Besteuerung einer fiktiven Ausschüttung oder zu einer aliquoten Besteuerung der Zinseinkünfte?

Es sollte daher klargestellt werden, daß ausschüttungsgleiche Erträge als Ausschüttungen iSd 27 (1) 1 lit a) EStG 1988 gelten.

Es wird deshalb für den Einleitungssatz zu § 25 Abs 2 die InvFG 1963 und zu § 42 Abs 2 InvFG 1993 folgende Textierung vorgeschlagen:

Auf ausschüttungsgleiche Erträge eines ausländischen Kapitalanlagefonds an die Inhaber von Anteilsrechten sind, sofern diese im Rahmen der Einkünfte aus Kapitalvermögen erfaßt werden, die Z 1 bis 5 anzuwenden.

Zu § 25 Abs 2 Z 1 InvFG 1963 und zu § 42 Abs 2 Z 1 InvFG 1993

Die E gehen von Fondstypen aus, die von der Veranlagung des Fondsvermögens gesehen eine Vergleichbarkeit zum österreichischen Fondsrecht aufweisen. Demgegenüber sieht der Gesetzestext als Maßstab ausschließlich den Grundsatz der Risikostreuung vor. Demnach wären z.B. auch Konzernclearinggesellschaften etc. umfaßt. Es ist aus Gründen der Rechtssicherheit nachdrücklich zu fordern, daß im Gesetzestext verankert wird, daß nur mit dem InvFG-vergleichbare Fonds der Ausschüttungsfiktion unterliegen. UU kann als Maßstab auch eine Veranlagung - wie sie die EG-UCIT-Richtlinien (RL 85/611 v. 20.12.1985; RL 88/220 v. 22.3.1988) vorsehen - herangezogen werden.

Vorgeschlagen wird folgender Text der erwähnten Gesetzesstellen:

Als ausländischer Kapitalanlagefonds gilt ungeachtet der Rechtsform jedes einem ausländischen Recht unterstehende Vermögen, das nach Gesetz, Satzung oder tatsächlicher Übung in einer den §§ 20 f vergleichbaren Form nach dem Grundsatz der Risikostreuung angelegt ist. Veranlagungsgemeinschaften in ...

Ferner wird ersucht, in den EB folgendes festzuhalten:

"Von den Neuregelungen sollen allerdings nur solche Fondstypen betroffen sein, die von der Veranlagung des Fondsvermögens gesehen eine Vergleichbarkeit zum österreichischen Fondsrecht aufweisen. Eine Vergleichbarkeit zum österreichischen Fondsrecht ist gegeben, wenn die in den § 20 f angeführten Grenzen um nicht mehr als das Zweifache überschritten werden. Nicht erfaßt werden auch die im österreichischen Fondsrecht nicht vorgesehenen Veranlagungsgemeinschaften in Immobilien"

Zu § 25 Abs 2 Z 3 InvFG 1963 und zu § 42 Abs 2 Z 3 InvFG 1993

Vorgesehen ist, daß der verlangte Nachweis im Wege eines inländischen Kreditinstitutes zu führen ist und daß ein inländischer Vertreter gegenüber den Abgabenbehörden bestellt wird. Dazu wird in den erläuternden Bemerkungen formuliert:

"Zur Vermeidung von praktischen Schwierigkeiten beim Vollzug der Besteuerung müssen sowohl die ausschüttungsgleichen Erträge als auch die bei Einkünften aus Kapitalvermögen ausgenommenen Substanzgewinne durch einen inländischen Vertreter nachgewiesen werden."

Primär sehen wir keinen Grund, warum als inländische Vertreter nicht auch Wirtschaftstreuhänder fungieren können, die ja eine fachliche Qualifikation und berufliche Zuverlässigkeit auszuweisen haben. Wir ersuchen daher, auch Wirtschaftstreuhänder als Vertreter zuzulassen.

Sollten nur inländische Kreditinstitute als inländische Vertreter fungieren können, ergeben sich daraus unserer Meinung nach folgende Probleme bzw. Diskriminierungen:

- a) Wie bereits beim Kapitalmarktgesetz, das übrigens in diesem Punkt vom VwGH aufgehoben wurde, wird damit den inländischen Banken eine Monopolstellung ermöglicht. Dies ist wie auch beim KMG um so bedenklicher, als nirgends eine Pflicht für inländische Kreditinstitute besteht, selbst bei Vorliegen der Voraussetzungen innerhalb einer gewissen

Frist eine solche Informationspflicht zu erfüllen. Damit aber könnten inländische Kreditinstitute potentielle Konkurrenten entsprechend behindern und die österreichischen Anleger können die Vorteile der Liberalisierung des Kapitalverkehrs nur sehr beschränkt, mit zusätzlichen Kosten oder gar nicht wahrnehmen.

- b) Bei Vorliegen eines öffentlichen Anbots müssen ohnedies in Zukunft entsprechende deutschsprachige Unterlagen vorgelegt werden. Die für die Finanzbehörden wesentlichen Geschäftsberichte liegen daher ohnedies direkt vor. Überdies ist fraglich, ob inländische Kreditinstitute besser geeignet sind, solche Nachweise zu führen als etwa die inländischen Vertreter ausländischer Kapitalanlagefonds wie z.B. österreichische AGs bzw. Finanzinstitute (die diesen Nachweis wahrscheinlich am schnellsten und effizientesten erbringen können) oder österreichische Wirtschaftstreuhänder bzw. Anwälte.

Von großer Wichtigkeit erscheint dabei auch der § 34 des III. Abschnitts des Investmentfondsgesetzes betreffend die Vorschriften über den Vertrieb von EWR-Kapitalanlagefondsanteilen - "Benennung eines inländischen Kreditinstitutes".

§ 34 schreibt die Benennung einer österreichischen Zahlstelle vor, bei der es sich um ein inländisches Kreditinstitut oder um die österreichische Niederlassung eines EWR-Kreditinstitutes handeln muß (Bezug auf § 23). Für die Sicherstellung der Information der Anleger schreibt das Gesetz nicht die Einschaltung eines Kreditinstitutes vor. Die Informationsvermittlung über Fondsangelegenheiten ist deshalb nach dem Gesetzesentwurf auch über Dritte, d.h. eine Nichtbank möglich.

Die grundsätzliche Frage ist, ob die Beschränkung des Anteils- und Zahlungsverkehrs auf derartige Institute noch mit den Bestimmungen der EG-Richtlinien 85/611 vereinbar ist und ob es Sinn macht, nachdem die österreichischen Investoren aufgrund der Liberalisierung des Kapitalverkehrs die Möglichkeit haben, kostenschonend ihre Anlagen direkt im Ausland bei der Depotbank des Fonds abzuwickeln, wiederum im nachhinein administrative Hürden zuzulassen. In der Praxis würde dies vor allem eine Beschränkung des Wettbewerbs zugunsten der inländischen Kreditinstitute bedeuten, der im Gegensatz zur Liberalisierung und den Anlegerwünschen steht.

Die EG-Richtlinien bestimmen in Artikel 45, daß der ausländische Fonds unter Beachtung der im Land des Vertriebs geltenden Rechts- und Verwaltungsvorschriften, unter anderem die Maßnahmen zu treffen hat, die erforderlich sind, um sicherzustellen, daß die Anteilhaber in diesem Staat in den Genuß der Zahlungen des Rückkaufs und der Rücknahme der Anteile kommen und die vom Fonds zu liefernden Informationen erhalten. Diese Vorschrift legt im einzelnen fest, wie sie umgesetzt werden muß. Ob das Land des Vertriebs die Vorschrift

verletzt, bestimmt sich einmal nach dem grundsätzlichen Diskriminierungsverbot des Art. 44 (3) der Richtlinien. Zum anderen ist zu berücksichtigen, welche Vorstellungen die Richtlinien selbst im allgemeinen Teil im Rahmen der Harmonisierung für diesen Funktionsträger erkennen lassen.

Sollte § 34 dahingehend interpretiert werden, daß auch die Information der österreichischen Kunden über die Anteilsverkehrs- und Zahlstelle geleitet werden muß, wäre dies unserer Meinung nach in jedem Fall eine Verletzung des Diskriminierungsverbotes. Eine solche Auslegung stünde allerdings auch im Widerspruch zu den allgemeinen Auslegungsgrundsätzen.

(§ 29 des Investmentfondsgesetzes 1993, das sind die Bestimmungen über einen Repräsentanten, hat ohnedies bei den EWR-Fonds im Gesetz keine Entsprechung. Die EG-Richtlinie sieht diese Form des Repräsentanten auch nicht vor. Der Zwang zu dieser Form des Repräsentanten wäre eine Einschränkung der Freizügigkeit für EWR-Fonds, die durch diese Richtlinie ausgeschaltet bzw. minimiert werden soll. Aus diesem Grund ist § 29 auf EWR-Fonds nicht anzuwenden. Deshalb sollte auch in keinem Fall die Einschränkung auf inländische Kreditinstitute für Nachweise gegenüber Finanzbehörden gelten.)

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder ist der Meinung, daß der vorgesehene Nachweis auch zum Aufgabengebiet der Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gehört. Es wird deshalb ersucht, im zweiten Satz nach dem Wort "Kreditinstituts" die Worte "oder eines Wirtschaftsprüfers oder einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft" einzufügen.

Zu § 25 Abs 2 Z 4 InvFG 1963 und zu § 42 Abs 2 Z 4 InvFG 1993

Nach den EB sollen durch die steuerliche Erfassung ausschüttungsgleicher Erträge Besteuerungslücken geschlossen werden, die durch die Thesaurierung von Fondserträgen entstehen können. Es kommt damit grundsätzlich zu einer Gleichstellung mit den Erträgen aus den - einem Ausschüttungszwang unterworfenen - inländischen Fonds.

Diese Gleichstellung wird nur dann ihre Berechtigung haben, wenn der ausländische Fonds tatsächlich Gewinne erzielt und nicht ausschüttet. Werden keine Gewinne in der unterstellten Höhe bzw. Verluste erwirtschaftet, so käme es zur Besteuerung von fiktiven Gewinnen. Damit würde nicht nur die in den EB geforderte Gleichstellung mit den Erträgen inländischer Fonds verfehlt, sondern käme es auch zu einer erheblichen Verletzung des Prinzips der Berücksichtigung der persönlichen Leistungsfähigkeit. (Vgl. Doralt/Ruppe; Grundriß 4, S 17). In der Form des Prinzips der sachlichen Universalität verlangt es eine gleichmäßige Ermittlung und vollständige Erfassung der Einkünfte. Nach der derzeitigen Formulierung werden nicht

nur eventuelle Verluste nicht berücksichtigt, sondern es werden anstelle dessen pauschale Gewinne angesetzt.

Durch die Einfügung des letzten Satzes soll sichergestellt werden, daß im Falle eines Veräußerungsverlustes die fiktive Steuer aus Vorjahren angerechnet bzw. erstattet wird.

Vorgeschlagen wird folgende Fassung des § 25 Abs 2 Z 4 InvFG 1963 und des § 42 Abs 2 Z 4 InvFG 1993:

Unterbleibt ein Nachweis im Sinne der Z 3 oder werden die Anteilsrechte im Inland nicht öffentlich angeboten, gelten als ausschüttungsgleiche Erträge die tatsächlichen Ausschüttungen sowie 90 % des Unterschiedsbetrages zwischen dem ersten und dem letzten im Kalenderjahr festgesetzten Rücknahmepreis als Einkünfte iSd § 27 Abs 1 Z 1 lit a EStG. Übersteigt im Jahr der Veräußerung die Summe aus Anschaffungskosten und (die tatsächlichen Ausschüttungen) übersteigenden ausschüttungsgleichen Erträgen den Veräußerungs(Rücknahme-)preis, so ist die in Vorjahren auf ausschüttungsgleiche Erträge entfallende Steuer insoweit zu erstatten (anzurechnen), als sie auf den übersteigenden Betrag entfällt.

Zu § 25 Abs.2 Z. 5 InvFG 1963 und zu § 42 Abs.2 Z.5 InvFG 1993

Auch für diese Bestimmung gelten die Ausführungen zu Z.4.

Bei Veräußerung des Anteilsrechtes während des Jahres sind 10 % des zuletzt festgesetzten Rücknahmepreises anzusetzen. Durch das Einfügen des Wortes "zeitanteilig" soll klargestellt werden, daß die Besteuerung für den Besitzzeitraum anteilig erfolgt. Andernfalls würden z.B. im Falle der fünfmaligen Übertragung im Inland innerhalb eines Jahres 50 % des Rücknahmepreises zur Besteuerung herangezogen werden.

Vorgeschlagen wird folgender Text:

Bei Veräußerung eines Anteilsrechtes sind für den Zeitraum seit Ende des letzten Geschäftsjahres als ausschüttungsgleicher Ertrag zeitanteilig 10 % des letzten vor der Veräußerung festgesetzten Rücknahmepreises anzusetzen. Dies jedoch nur insoweit, als nicht gem. Z.4 ein Anspruch auf Anrechnung (Erstattung) besteht.

XIV. GEWERBESTEUER

Die vorgeschlagene Belastung des Gewinnes eines abweichenden Wirtschaftsjahres 1993/1994 mit Gewerbesteuer führt zu einer gleichheitswidrigen Belastung der Steuerpflichtigen mit abweichendem Wirtschaftsjahr, da

- a) der höhere Körperschaftsteuersatz für 1994 für das ganze Wirtschaftsjahr vorgesehen ist und
- b) die neuen Gewinnermittlungsvorschriften bereits zur Gänze auf dieses Jahr anzuwenden sind.

Auf die diesbezüglichen Ausführungen bei der Begutachtung des Körperschaftsteuergesetzes wird hingewiesen.

Es wird deshalb vorgeschlagen, die im Entwurf zum Gewerbesteuergesetz 1953 in Z. 2 vorgesehenen Bestimmungen wegzulassen.

XV. UMSATZSTEUERGESETZ

Zu § 6 Z.8 UStG

Eine Erweiterung der unechten Befreiung des Umsatzsteuerrechts auf den Dienstleistungsverkehr zwischen den einem Sektor angehörigen Banken erscheint im Hinblick auf die gewünschte Zentralisierung und Konzentration im Bereich der zentralen Dienstleistungen des österreichischen Bankensektors (insbesondere EDV-Vereinheitlichung, einheitliches Marketing und Interessensvertretungen) als dringend geboten. Bisher werden derartige Verrechnungen in der Praxis dadurch verhindert, daß einerseits die Dienstleistungen bei der erbringenden Bank als außerhalb des Bankgeschäfts liegende Aktivitäten mit Umsatzsteuer belastet, jedoch beim empfangenden Institut dem bankgeschäftlichen Betrieb zuzurechnen sind und somit der Vorsteuerabzug versagt wird. Da die betreffenden Leistungen zumeist aus personalintensiven Beratungs- und Betreuungsleistungen bestehen, entsteht eine wirtschaftliche Mehrbelastung, die bislang solche wirtschaftlich sinnvolle Kooperationen verhindert hat. Die bisherigen Instrumente des Umsatzsteuergesetzes, wie z.B. Organschaft konnten im Regelfall auf Grund des Fehlens der (direkten) Beteiligungshöhe keine Anwendung finden.

Es wird deshalb vorgeschlagen, in § 6 Z.8 UStG als neuen Punkt i aufzunehmen:

i) Umsätze zwischen Banken, welche nach § 25 Abs.13 Bankwesengesetz dem Liquiditätszug zu einem gemeinsamen zentralen Institut unterliegen sowie zwischen Banken und diesem Zentralinstitut.

Zu § 6 Z.9 a UStG - Eigenverbrauch von Grundstücken / Gleichstellung mit der Veräußerung

Die unsachliche Benachteiligung des Eigenverbrauches von Grundstücken gegenüber der Veräußerung ist schon seit Jahren in Diskussion. Ein weiteres Hinausschieben dieses Problems, das vor allem bei der Betriebsaufgabe für Kleinunternehmer (Zimmervermieter, Einzelhandelsgeschäfte am Lande etc) unlösbare Probleme aufwirft, sollte vordringlich im Sinne der politischen Zusage, die Betriebsaufgabe steuerlich zu erleichtern, durchgeführt werden.

Um den Erleichterungen bei der Betriebsaufgabe im Bereich des EStG (§ 24 Abs.6) auch im Bereich der Umsatzsteuer gerecht zu werden, wird vorgeschlagen, in § 6 Z. 9a den Satzteil "die Steuerfreiheit gilt nicht für den Eigenverbrauch, insoweit für die Grundstücke ein Vorsteuerabzug nach § 12 Abs.1 vorgenommen worden ist" zu streichen und die in § 12 Abs.10 UStG vorgesehene Vorsteuerrückverrechnung auch für den Eigenverbrauch zuzulassen.

Zu § 6 Z.18 UStG: Kleinunternehmer, unechte Befreiung problematisch

1. Probleme bei der Anwendung

Die im Steuerreformgesetz 1993 vorgesehene Umgestaltung der Kleinunternehmerbesteuerung im UStG in eine unechte Steuerbefreiung kann keine der in den EB genannten Wirkungen (Entlastung der Kleinunternehmer und wesentliche Verwaltungsvereinfachung) tatsächlich entfalten.

Der Unternehmer kann in aller Regel zu Beginn und auch während des Kalenderjahres nicht wissen, ob er die maßgebliche Umsatzgrenze von S 300,000,- erreichen wird oder nicht. Ist der Kleinunternehmer ein Unternehmer, der seine Lieferungen oder Leistungen tendenziell an andere Unternehmer erbringt, so bewirkt die unechte Steuerbefreiung eine systemwidrige Umsatzsteuerbelastung in einer Vorleistungsstufe, die wohl jeder Kleinunternehmer durch die Abgabe der Optionserklärung gem. § 21 Abs.8 UStG vermeiden wird. Ist der Kleinunternehmer ein Unternehmer, der seine Lieferungen oder Leistungen tendenziell an Endverbraucher erbringt, so bewirkt die unechte Steuerbefreiung einen sachlichen nicht zu rechtfertigenden Wettbewerbsvorteil gegenüber Unternehmern, deren Umsätze nicht wesentlich über der Kleinunternehmergrenze liegen. Der Wettbewerbsvorteil ist deshalb auch nicht zu unterschätzen, da der typische Kleinunternehmer im Bereich der Dienstleistungsunternehmen tätig ist, wo die Kostenquote regelmäßig niedrig liegt (und demzufolge keine Vorsteuern anfallen) und die eigene Wertschöpfung des Unternehmers sehr hoch ist.

Die geballte Problematik liegt aber in der Ungewißheit des Unternehmers, ob er die maßgebliche Grenze überschreiten wird oder nicht. Nach der ständigen Judikatur des OGH versteht sich der zivilrechtlich vereinbarte Preis immer einschließlich der gesetzlichen Umsatzsteuer. Ist der Kleinunternehmer nun ein Unternehmer, der vorwiegend in der Unternehmerkette an andere Unternehmer liefert oder leistet, so wäre er zwar bei unvorhergesehener Überschreitung der Umsatzgrenze grundsätzlich in der Lage, von seinen Lieferungs- oder Leistungsempfängern die dann schlagend werdende Umsatzsteuer

nachzufordern, die zivilrechtliche Durchsetzbarkeit hinge aber von der jeweiligen Vereinbarung mit jedem seiner Kunden ab. Hier kann von einer Entlastung des Kleinunternehmers wohl keine Rede sein. Ist der Kleinunternehmer ein Unternehmer, der vorwiegend an Endverbraucher liefert oder leistet, so ist ihm eine Überwälzung der bei unvorhergesehener Überschreitung der Umsatzgrenze schlagend werdenden Umsatzsteuer jedenfalls verwehrt. In diesem Fall verkehrt sich der - oben erwähnte - Wettbewerbsvorteil in einen möglicherweise ruinösen Nachteil.

Besondere Schwierigkeiten, die einer beabsichtigten Verwaltungsvereinfachung bzw. Entlastung der Kleinunternehmer zuwiderlaufen, bestehen in der jeweils gebotenen Vorsteuerkorrektur gem. § 12 Abs.10 und 11 UStG bei jedem Wechsel der Besteuerungsart.

Im Zusammenhang mit der Anhebung der Kleinunternehmergrenze auf S 300.000,-- ist es eigentlich auch notwendig, § 21 Abs.21 UStG hinsichtlich des Umsatzbetrages, der das Kalendervierteljahr als Voranmeldungszeitraum bestimmt, anzupassen. Würde auch hier der maßgebende Umsatz bei S 300.000,-- verbleiben, wäre diese Bestimmung nahezu inhaltsleer, wenn man davon ausgeht, daß nur wenige Kleinunternehmer zur Regelbesteuerung optieren werden.

Leider zeigt auch ein Blick in die BRD, daß die dort im § 19 d StG vorgesehene Besteuerung der Kleinunternehmer alles andere als vorbildlich ist. Die dortige Regelung (DM 25.000 Vorjahresumsatz und DM 100.000 voraussichtlicher maximaler Jahresumsatz) bewirkt in Extremfällen eine Freigrenze in theoretisch unbeschränkter Höhe, die sowohl aus fiskalpolitischer Sicht wie auch aus Sicht der potentiellen Wettbewerbsverzerrung abzulehnen ist. Ebenso problematisch ist die unscharfe Gesetzesformulierung des "voraussichtlichen" Jahresumsatzes, der zu Mißbräuchen geradezu herausfordert. Auf die Schwierigkeiten bei Änderungen der Unternehmensverhältnisse während eines Kalenderjahres sowie bei Beginn der Unternehmertätigkeit braucht nicht besonders hingewiesen werden.

Die derzeitige Kleinunternehmerregelung des § 21 Abs.6 bis 8 UStG ist unseres Erachtens - trotz der unlegbar gegebenen Systemwidrigkeit - im Verhältnis zu der geplanten und auch der deutschen Regelung noch immer vorzuziehen und sollte deshalb nicht abgeschafft werden. Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder regt an, die Betragsgrenze für die Abgabe von vierteljährlichen Voranmeldungen wegen der erfolgten Geldwertverdünnung und der damit zweifellos erzielbaren Verwaltungsvereinfachung und erreichbaren Entlastung der Kleinunternehmer auf den Betrag von S 1.000.000,-- anzuheben.

2. Vermieter: zivilrechtliche Ergänzungsbesteuerung

Wenn diese Befreiung für die große Zahl kleiner Vermieter etwas bringen soll, müßte folgende zivilrechtliche Ergänzungsbesteuerung vorgesehen werden:

Wird einem Mieter keine Umsatzsteuer verrechnet, kann zur generellen Abweichung von bestehenden Regelungen die Betriebskostenverrechnung brutto erfolgen.

Zu § 11 UStG - Umsatzsteuer für Teilzahlungen in der Bauwirtschaft

Vor allem für Zivilingenieure, die die Umsatzsteuer nach Ist zu entrichten haben, bedeutet es eine erhebliche finanzielle Belastung, diese sofort zahlen zu müssen, aber erst nach Beendigung der Arbeiten - unter Umständen nach einigen Jahren - in Rechnung stellen und refundiert erhalten zu können.

Abgesehen davon wäre ein Vorziehen der Umsatzsteuerbelastung in der Bauwirtschaft eine Möglichkeit, den Vorsteuerabzug für Materialeinkauf etc. etwa mit der Umsatzsteuerbelastung für die eigene (Teil-)Leistung zeitlich koordinieren zu können.

Letztlich wäre ein solcher Übergang für den Fiskus die Möglichkeit, die notwendige Liquiditätsüberbrückung für das Budget 1994 zu finden. Selbst wenn von dem durch die Umstellung bedingten Mehraufkommen 1994 ein erheblicher Teil als zusätzliches Ausgabenerfordernis für öffentliche Bauten zu saldieren ist, dürfte doch das Ergebnis für den Fiskus mehrere Milliarden Schilling vorgezogener Umsatzsteuerzahlung sein.

Es wird vorgeschlagen, in § 11 UStG folgende Bestimmung aufzunehmen:

"Für Teilzahlungen in der Bauwirtschaft ist die anteilige Umsatzsteuer nach Arbeitsfortschritt in Rechnung zu stellen."

Zu § 12 Abs.10 UStG

Bei Überführung von Gebäuden aus der umsatzsteuerpflichtigen Sphäre in die Privatsphäre könnten sich nach der gegenwärtigen Rechtslage Umsatzsteuerbelastungen ergeben, die u.E. nicht sachgerecht sind. Eine Gleichbehandlung wie bei Verkäufen erschiene uns zweckmäßig.

Es wird deshalb vorgeschlagen, in § 12 Abs.10 UStG folgende Bestimmung aufzunehmen:

"Die Berichtigung des Vorsteuerabzuges ist auch im Falle des Eigenverbrauches eines Grundstückes vorzunehmen".

Zu § 14 Abs.1 Z.1 lit.a) und b) UStG

Eine Vereinheitlichung der Bestimmungen des § 14 Abs.1 Z.1 lit. a) und b) UStG mit der Bestimmung des § 13 EStG scheint sinnvoll.

Es wird deshalb vorgeschlagen, den Betrag von S 15.000,-- durch den Betrag von S 5.000,-- zu ersetzen oder wenn in § 13 EStG der Grenzbetrag auf S 10.000,-- erhöht wird, diesen Betrag auch in § 14 Abs.1 Z.1 lit.a und b anzusetzen.

Zu § 14 Abs.4 UStG

Die Bindung auf zwei Kalenderjahre sollte entfallen.

Es wird deshalb vorgeschlagen in § 14 Abs.4 UStG den Beistrich nach "ermitteln" durch einen Punkt zu ersetzen und den folgenden Halbsatz zu streichen.

Zu § 17 Abs.2 und 3 UStG - Ist-Versteuerung

Hinsichtlich des vorliegenden Entwurfes ist vorerst einmal zu bemängeln, daß weiter am Antragsprinzip festgehalten werden soll. Besonders einsichtig ist diese Regelung nicht, zumal weiterhin im UStG keine Frist für die Stellung dieses Antrages vorgesehen ist. Demzufolge wird wohl weiter die Rechtsansicht aus Abschnitt 108 Abs.8 DE-USt Verwaltungspraxis bleiben, wonach ein derartiger Antrag nur pro futuro und spätestens bei Abgabe der ersten Voranmeldung für einen Veranlagungszeitraum gestellt werden muß. Die praktischen Schwierigkeiten des Auseinanderklaffens von Gewinnermittlung gem. § 4 Abs.3 EStG und Überschußermittlung gem. §§ 15, 16 und 19 EStG einerseits zu Umsatzsteueranlagung andererseits sind damit unverändert prolongiert. Dabei hat sich die Praxis zumindest im Bereich der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung bereits ein Gewohnheitsrecht auf Istversteuerung verdient. Welche negativen budgetären Auswirkungen ein Verzicht auf das Antragsprinzip haben soll, ist deshalb besonders rätselhaft, da allgemein bekannt ist, daß die Praxis in der überwiegenden Zahl der betroffenen Fälle auch ohne Bewilligung der Istbesteuerung diese bereits seit Einführung des UStG tatsächlich durchführt. Der Verzicht auf

das Antragsprinzip würde nur einer Legalisierung der faktischen Gegebenheiten sowie der Entkriminalisierung des USt-Rechtes dienen.

Zu bedenken ist allerdings auch, daß der vorliegende Gesetzesentwurf durch seine Anknüpfung an die Buchführungspflicht des einzelnen Betriebes die Möglichkeit zur Istbesteuerung in theoretisch unbegrenzte Höhe verschiebt (bei Vorliegen mehrerer Betriebe jeweils unter der Buchführungsgrenze von S 5,0 bzw. S 8,0 Mio). Eine derartig exorbitante Anhebung der Istbesteuerungsgrenze mag eher als die Aufhebung des Antragsprinzipes aus budgetärer Sicht in Einzelfällen zu höheren Einnahmenverschiebungen führen. Die in § 17 Abs.2 Z.2 UStG vorgesehene Beibehaltung der alten Istbesteuerungsgrenze von S 1,5 Mio für Umsätze aus Tätigkeiten, die nicht unter § 21 und § 23 EStG fallen, scheint praktisch kaum noch Relevanz zu haben, da sämtliche Tätigkeiten gem. § 22 Z.1 EStG aufgrund von § 17 Abs.1 UStG der zwingenden Istbesteuerung unterliegen und daneben nur mehr vermögensverwaltende Tätigkeiten gem. § 22 Z.2 EStG sowie Umsätze gem. § 28 EStG und eventuell gem. § 29 Z.3 EStG in Frage kommen. Hier ist wohl ein Umsatz über S 1,5 Mio eher die Ausnahme als die Regel.

Andererseits wäre unseres Erachtens überlegenswert, die Istbesteuerung generell mit einem Istvorsteuerabzug zu koppeln, wodurch ebenfalls budgetär positive Effekte erzielbar wären. Die Verwaltungspraxis hat diese Vorgangsweise durch den Erlaß AÖF 30/90 zugelassen. Eine gesetzliche Legalisierung wäre wünschenswert.

Unser Novellierungsvorschlag geht dahin:

- a) daß das Antragsprinzip fallengelassen wird und dafür in kompensando
- b) die Istbesteuerung mit einem Istvorsteuerabzug gekoppelt wird und eventuell zusätzlich
- c) die Istbesteuerungsgrenze mit der einfachen Buchführungsgrenze als gesamter Unternehmensumsatz begrenzt wird.

Zu § 18 Abs.8 UStG (und alles was damit zusammenhängt)

Der sogenannte "Buchnachweis"

ist in seiner derzeitigen Form überflüssig und bringt für die Stpfl. nichts wie bürokratische Erschwernisse. Fehler und Formmängel beim Buchnachweis sind für Prüfer seit jeher ein beliebter Grund, um die Steuerfreiheit von Ausfuhrlieferungen (insbes. bei "Touristenexporten") zu versagen. Diese Tendenz wird durch eine ausgesprochen fiskalische Judikatur des VwGH noch verstärkt, was im Einzelfall zu enormen, steuerlichen Nachteilen

führen kann (vgl. das VwGH-Erkenntnis vom 13.11.1989, Zl. 87/15/0101 und die dort zit. Vorjudikatur).

Es könnte vollkommen genügen, wenn sich aus den Belegen und Aufzeichnungen des Stpfl. nachweisen läßt, daß Ausfuhrlieferungen etc. vorliegen. Der formelle Buchnachweis als Voraussetzung für die Steuerfreiheit und die damit verbundenen Sanktionen bei Fehlern und Mängeln des Buchnachweises gehören ersatzlos abgeschafft.

Zu § 20 Abs.1 UStG: Antragsfrist für Wirtschaftsjahr

Gerade bei Gründung von Kapitalgesellschaften (insbesondere durch die Rückwirkungsmöglichkeit im Bereich des UmgrStG) tritt in der Praxis im Zusammenhang mit vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahren immer das Problem auf, daß die Erklärung zur Wahl des Wirtschaftsjahres als Veranlagungszeitraum nicht innerhalb der gesetzlich vorgesehenen Frist zur Abgabe der Voranmeldung für den ersten Voranmeldungszeitraum des vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahres abgegeben werden kann. Da diese kurze Fristsetzung unseres Erachtens entbehrlich erscheint, sind wir der Ansicht, daß eine Abänderung dieser Bestimmung dahingehend, daß der Unternehmer bis zur Abgabe der Steuererklärung das Wahlrecht ausüben kann, einen sinnvollen Beitrag zur Verwaltungsvereinfachung auf beiden Seiten (Abgabenbehörde und Steuerpflichtiger) bewirken würde.

Zu § 20 Abs.2 UStG

Im vorgeschlagenen Gesetzestext wird die Einfuhrumsatzsteuer, die bis zum 20. eines Kalendermonates entrichtet wurde, als abziehbar angegeben. Damit soll ein neuer Termin geschaffen werden. Es kann nicht erwartet werden, daß die Steuerpflichtigen den Anforderungen an die Aufmerksamkeit bei der Zuordnung der EUSt zum richtigen Voranmeldungszeitraum entsprechen können.

Es wäre zu überlegen, ob als teilweise Kompensation des Verzichtes der Finanzverwaltung auf die Vorziehung der Umsatzsteuerzahlung der zweite Satz des § 20 Abs.2 UStG überhaupt entfallen kann.

Zu § 21 Abs.2 UStG

Die Grenze für die vierteljährliche Zahlung der Umsatzsteuer von S 300.000,-- könnte entsprechend der Kaufkraftentwicklung auf S 500.000,-- angehoben werden.

Zu § 21 Abs.8 UStG - Frist für den Regelbesteuerungsantrag

Da gerade diese Reformetappe generell mit 5-Jahresfristen arbeitet, ist eine Verlängerung von bisher 2 nur auf 3 Jahre eine nicht verständliche Komplikation und Erschwernis. Dazu kommt, daß die Notwendigkeit oder Zweckmäßigkeit eines Regelbesteuerungsantrages z.B. bei mehrjähriger Bauführung oder aber zeitlicher Verlagerung von Umsätzen z.B. anlässlich einer Betriebsprüfung für die Anlaufjahre, eine Arbeitsgemeinschaft etc. vielfach erst nach Ablauf von 3 Jahren, meist aber wohl in einem Zeitraum von 5 Jahren erkennbar ist.

Vorgeschlagen wird, das Wort "drittfolgenden" durch das Wort "fünftfolgenden" zu ersetzen.

XVI. BEWERTUNGSGESETZ

Zu Art. XI Bewertungsgesetz, Pkt.5

Es ist zu berücksichtigen, daß hier Querverbindungen zum Gebührengesetz § 33 TP 16 bestehen, wo vom Wert der Gesellschaftsanteile gesprochen wird.

Auf Grund des Punktes 1 dieses Artikels XI, wonach in Zukunft keine regelmäßigen Einheitswerte des Betriebsvermögens festgestellt werden, bedarf es zusätzlicher Regelungen, wann "bei Bedarf" Einheitswerte zu erstellen sind.

XVII. GEBÜHRENGESETZ

Zu § 20 Z 5 GebG

Durch Wegfall der Tarifposten 8 und 19 des § 33 gehen nunmehr die Verweise im § 20 Z 5 in Bezug auf die Darlehensverträge und die Kreditverträge ins Leere, womit die Gebührenbefreiung für die Sicherungs- und Erfüllungsgeschäfte verloren geht.

Da diese Sicherungs- und Erfüllungsgeschäfte Nebengeschäfte der Darlehens- und Kreditverträge darstellen, würde damit eine neue Doppelbesteuerung im Bereich der Gebühren eingeführt werden.

Da dies auch nicht im Sinne des Gesetzgebers beim Ersatz der Kredit- und Darlehensvertragsgebühr durch die Kreditsteuer sein kann, erscheint eine Neuformulierung erforderlich.

Es wird folgender Text des § 20 Z 5 GebG vorgeschlagen:

"5. Sicherungs- und Erfüllungsgeschäfte - ausgenommen Wechsel - zu Darlehens- / Kredit- und Kontoführungsverträgen, die unter das KredStG fallen, sowie zu Haftungs- und Garantiekreditverträgen mit Kreditinstituten."

Zu § 14 TP 6 Abs 6 GebG

Einzelne Finanzämter unterwerfen die Mitteilung über die Vorlage einer Vollmacht der Vergebührung. Nach Ansicht der FLD für Wien, Niederösterreich und Burgenland kann der Standpunkt vertreten werden, daß die Befreiung gemäß § 14 TP 6 Abs 5 Z 4 GebG 1957 für Eingaben im Ermittlungs- und Rechtsmittelverfahren in Abgabensachen zum Tragen kommt. Die Änderung des Gebührengesetzes kann zum Anlaß einer Klarstellung bzw. entsprechenden Regelung sein.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder ersucht, eine entsprechende Regelung in das Gebührengesetz aufzunehmen.

Zu § 33 TP 17 Abs.6 Z.2 GebG

Diese Neuregelung wird begrüßt.

Es wird gebeten, in die Gesetzesmaterialien die Aussage aufzunehmen, daß die Regelung jedenfalls im Hinblick auf das ÖTOB-Index-Optionsgeschäft nur klarstellender Natur ist (vgl. Arnold, Rechtsgebühren³, § 33 TP 17 Rz 2 b unter Hinweis auf Göth, ÖBA 1992, 701).

Zu § 33 TP 21 Abs 3 Z 3 GebG

Durch Wegfall der Tarifpost 19 des § 33 geht nunmehr der Verweis in der Tarifpost 21 Abs 3 Z 3 in Bezug auf das Factoringgeschäft ins Leere, womit die Steuererleichterung für das Factoringgeschäft verloren geht.

Dies hätte zur Folge, daß für eine ganze Branche als Nebeneffekt eine neue Doppelbesteuerung im Bereich der Gebühren und der Kreditsteuer eingeführt wird, womit ihre Existenz bedroht wäre.

Da dies auch nicht im Sinne des Gesetzgebers beim Ersatz der Kredit- und Darlehensvertragsgebühr durch die Kreditsteuer sein kann, erscheint eine Neuformulierung erforderlich.

Es wird deshalb vorgeschlagen, den § 33 TP 21 Abs 3 Z 3 GebG wie folgt neu zu fassen:

"3. Zessionen von Forderungen zur Erfüllung eines Factoringvertrages, der unter das Kreditsteuergesetz fällt."

XVIII. STRASSENVERKEHRSBEITRAGSGESETZ

Seit es das Straßenverkehrsbeitragsgesetz gibt (also schon seit mehr als 15 Jahren) erfolgt die Rückerstattung bestimmter ausländischer Straßensteuern aufgrund eines BMfF-Erlasses vom 2.8.1978 (AÖFV Nr. 240/78) im Nachsichtsweg gemäß § 236 BAO.

Das diesbezügliche Erstattungsverfahren ist sowohl für den Steuerpflichtigen als auch für die Abgabenbehörde zeit- und kostenaufwendig.

Es wird deshalb vorgeschlagen, in das Straßenverkehrsbeitragsgesetz folgenden § 8 a neu aufzunehmen:

§ 8 a

Abzugsverfahren

- (1) Der Beitragsschuldner ist berechtigt, von dem von ihm zu entrichtenden Straßenverkehrsbeitrag jene ausländischen Straßensteuern in Abzug zu bringen, die er im gleichen Zeitraum anlässlich von Güterbeförderungen im Ausland nachweislich entrichtet hat.
- (2) Ausländische Straßensteuern sind nur insoweit abzugsfähig, als es sich dabei um sog. Retorsionsmaßnahmen (anlässlich der Einführung des Straßenverkehrsbeitragsgesetzes) handelt, die nur von österreichischen Frächtern eingehoben werden.
- (3) Übersteigen die absetzbaren, ausländischen Straßensteuern die Beitragsschuld, so ist der Unterschiedsbetrag als Gutschrift zu behandeln.
- (4) Unternehmer, die ausländische Straßensteuern abziehen, haben eine monatliche Erklärung (Anzeige) hierüber abzugeben und dem Finanzamt auf Verlangen die Entrichtung der ausländischen Straßensteuern nachzuweisen.

XIX. BUNDESABGABENORDNUNG

Zu § 29 Abs 2 lit c BAO

Nach dem vorliegenden Entwurf soll die Zwölf-Monats-Frist des § 29 Abs 2 lit c BAO auf sechs Monate herabgesetzt werden. Dies wird mit dem "Gleichklang mit der in zahlreichen DBA gebräuchlichen Sechs-Monats-Frist" begründet. Die meisten österreichischen DBA sehen allerdings - ebenso wie Art 5 OECD - Musterabkommen - eine Zwölf-Monats-Frist vor. Nur wenige österreichische DBA enthalten kürzere oder längere Baustellenfristen (vgl die Nachweise bei Loukota, Internationale Steuerfälle, 1989, Rz 509 ff). Die gegebene Begründung ist somit nicht nachvollziehbar. Ersatzweise verweisen die Erläuterungen auf die deutsche Regelung des § 12 BAO. Diesbezüglich ist aber darauf hinzuweisen, daß der Betriebsstättenbegriff der deutschen Abgabenordnung auch in vielen anderen Punkten vom österreichischen Betriebsstättenbegriff abweicht, denen der Reformentwurf hier nicht folgt und zum anderen keine Notwendigkeit besteht, die deutsche Betriebsstättenregelung (in Teilen) zu übernehmen. Von einer Verkürzung der Betriebsstättenfrist für Bauausführungen ist daher unseres Erachtens Abstand zu nehmen.

Zu § 125 Abs 1 lit a BAO

Die Erhöhung der Buchführungsgrenzen steht im Zusammenhang mit der beabsichtigten Pauschalierung. Auf die Stellungnahme zu diesem Komplex wird hingewiesen.

In vielen konkreten Fällen wird eine Anwendung dieser Bestimmung schon deshalb nicht in Betracht kommen, weil die Steuerpflichtigen handelsrechtlich zur Führung von Büchern oder Aufzeichnungen verpflichtet sind (§ 124 BAO).

Zu § 125 Abs 1 lit b BAO

Die Einheitswertgrenze zur Ermittlung der Buchführungspflicht sollte generell, also auch für land- und forstwirtschaftliche Betriebe entfallen.

Zu § 219 BAO

Die Festsetzung eines Säumniszuschlages von zwei Prozent bei geringfügigen Verspätungen oder bei Meinungsverschiedenheiten über durchgeführte Verrechnungen führt bei Steuerpflichtigen erfahrungsgemäß zu großer Verbitterung.

Es wird deshalb vorgeschlagen, den Säumniszuschlag zu staffeln, derart, daß bei einer Säumnis bis zu 10 Tagen der Säumniszuschlag 0,5 Prozent, bei Säumnis bis 20 Tagen der Säumniszuschlag 1 Prozent und erst bei Säumnis von mehr als einem Monat der Säumniszuschlag 2 Prozent beträgt.

Zu § 221 a Abs 2 BAO

Vorgesehen ist, daß der Säumniszuschlag in den genannten Fällen auf Antrag herabgesetzt wird. Für die EDV-Anlage der Finanzverwaltung kann es aber keine Schwierigkeit sein, den Säumniszuschlag von Amts wegen herabzusetzen oder aufzuheben.

Es wird deshalb vorgeschlagen, in § 221 a Abs 2 BAO die Worte "über Anträge" wegzulassen.

Zu § 221 a Abs 1 BAO

Es kommt immer wieder zu Auseinandersetzungen zwischen den Steuerpflichtigen und den Finanzämtern, weil Umbuchungen von einem anderen Steuerkonto nicht rechtzeitig durchgeführt werden. Die Interventionen von Wirtschaftstreuhandern bleiben oft erfolglos, weil die Finanzkassenleiter wenig einsichtig sind.

Es wird deshalb vorgeschlagen, in § 221 a Abs 1 BAO folgende lit c) anzufügen:

"c) durch die verspätete Belastung mit Umsatzsteuer entstanden ist und der Rückstand durch einen Umbuchungs- oder Überrechnungsantrag von Vorsteuerguthaben zu einer anderen Steuernummer zur Gänze gedeckt erscheint."

Zu § 245 Abs 1 BAO

Erfahrungsgemäß ist die Beachtung der Rechtsmittelfristen in der Urlaubszeit nicht sichergestellt. Es wird deshalb folgender Text für § 245 Abs 1 BAO vorgeschlagen:

"Die Berufungsfrist beträgt einen Monat, bei zollamtlichen Bestätigungen (§ 59 Zollgesetz 1966, BGBl Nr. 129), die als Bescheide gelten und für alle anderen Bescheide, mit Ausstellungsdatum 1. Juli bis 31. August eines Jahres zwei Monate."

§ 303 BAO - Wiederaufnahme bei außergewöhnlichen Schadensfällen

Wenn es durch die Bestimmungen des § 6 Ziff 2 lit a (keine pauschalen Forderungswertberichtigungen) bzw. § 9 (keine pauschalen Rückstellungen) entgegen dem handelsrechtlichen Vorsichtsprinzip nicht mehr möglich ist, für außergewöhnliche Schadensfälle - z.B. durch die Insolvenz eines großen Kunden oder eines großen Produkthaftungsfall - vorzusorgen und (noch) die in anderen Ländern gegebene Möglichkeit eines 2-jährigen Verlustrücktrages zurückgestellt ist, ist es erforderlich, wenigstens bei außergewöhnlichen Schadensfällen indirekt einen Verlustrücktrag zuzulassen. Wie die großen Insolvenzverfahren gerade des Jahres 1993 zeigen, besteht sonst die Gefahr, daß an dem Schadensfall völlig unschuldige Lieferanten, die die Abgaben für dann nicht zu realisierende Gewinne zu zahlen haben, dadurch selbst insolvent werden, weil der Verlustvortrag finanziell erst zu spät wirksam würde.

Eine Wiederaufnahmemöglichkeit ist daher - bis zur Einführung eines Verlustrücktrages - eine notwendige Begleitmaßnahme für die Einschränkung bei Wertberichtigungen und Rückstellungen, zumal ein drohender Schadensfall vielfach ad hoc eintritt und daher nicht vorbeugend entsprechend berücksichtigt werden kann.

Es ist vorgeschlagen, in § 303 BAO den folgenden Absatz 5 aufzunehmen:

§ 303 (5) Erleidet ein Unternehmer durch einen außergewöhnlichen Schadensfall einen Verlust, ist dieser Verlust über Antrag zu je 1/3tel im erst- und zweitvorangegangenen Jahr zu berücksichtigen.

XX. KREDITSTEUERGESETZ

Zu § 2 Ziff 1 KredStG

Das Leasinggeschäft wird aufgrund des neuen BWG als eine dem Kreditgeschäft ähnliche Finanzdienstleistung eingestuft.

Es ist festzuhalten, daß die Leasingverträge der "Mietvertragsgebühr" unterliegen und zusätzlich auf die überwiegend gegebene Kreditrefinanzierung der Leasinggesellschaft eine "Kreditsteuer" anfallen würde, womit eine sachlich nicht gerechtfertigte Doppelbelastung und Diskriminierung des Leasinggeschäftes gegenüber dem vergleichbaren Kreditgeschäft entsteht.

Analog der vorgesehenen Steuerbefreiung für Kreditaufnahmen von Kreditinstituten sollte daher auch eine Steuerbefreiung der Kreditaufnahmen von Leasinggesellschaften (Finanzinstitute laut § 1 Abs 2 Ziff 1 BWG) erfolgen.

Darüberhinaus darf nicht übersehen werden, daß vorgesehen ist, bereits vergebührte Refinanzierungskredite der Leasinggeschäfte der neuen "Kreditsteuer" zu unterwerfen, wodurch für dadurch refinanzierte Leasingverträge wirtschaftlich eine "Dreifachbelastung" entsteht.

Vorgeschlagen wird folgende Fassung des § 2 Ziff 1 KredStG:

"1. durch Kreditinstitute sowie Finanzinstitute, die zur gewerblichen Vermietung (Leasinggeschäft) berechtigt sind;"

Zu § 2 KredStG - Steuerbefreiung von reinen Privatarlehen

Privatarlehen - z.B. Familiendarlehen im Zusammenhang mit einem Hausbau etc. - sind faktisch nicht erfaßbar und es sollten - nach der Entkriminalisierung durch die Endbesteuerung - allgemein und damit gerecht vollziehbare neue Gesetzesbestimmungen geschaffen werden.

Soferne dem Antrag, Privatarlehen in die Endbesteuerung einzubeziehen, nicht gefolgt wird, sollten auch an Unternehmen vergebene Privatarlehen von der Kreditsteuer befreit werden, ist durch die höhere Einkommensteuer auf die Zinsen für diese ja bereits eine höhere Steuerleistung verbunden.

Vorgeschlagen wird, in die Steuerbefreiung laut § 2 KredStG aufzunehmen:

"6. wenn Gläubiger und Schuldner Privatpersonen sind."

Zu § 7 Abs 4 KredStG - Freigrenze für nicht gewerbsmäßige Kreditgeschäfte

Die Freigrenze soll von S 480.000,-- auf S 1.000.000,-- erhöht werden, um nicht in Bagatellfällen mit unverhältnismäßigem Verwaltungsaufwand der politischen Zusage der Entbürokratisierung und Bürgernähe entgegenzuwirken.

Vorgeschlagen wird, in § 7 Abs 4 KredStG den Betrag von S 600,-- durch den Betrag von S 1.250,-- zu ersetzen.

Zu § 7 Abs 5 KredStG

Eine bloß 80%-ige Berücksichtigung der Wertberichtigung ist sachlich nicht gerechtfertigt.

Es wird deshalb vorgeschlagen in § 7 Abs 5 KredStG die Worte "100 % dieser" durch "diese" zu ersetzen.

Zu § 9 KredStG

Der Abschluß von Darlehens- bzw. Kreditverträgen im Inland in Urkundenform unterliegt grundsätzlich bis 31.12.1993 der Gebühr nach § 33 TP 8 bzw. TP 19. Ab 1.1.1994 kommt es zu einer ersatzlosen Streichung der Tarifposten 8 und 19. Rechtsgeschäfte gegenständlicher Art unterliegen hinfert der ab 1.1.1994 in Kraft tretenden Kreditsteuer, die jährlich mit 0,125 % vom Aushaftungsbetrag einschließlich der kapitalisierten Nebenkosten aller Art eines jeden Kalenderjahres berechnet wird. Darlehens- bzw. Kreditverträge, die bis 31.12.1993 abgeschlossen werden, unterliegen einer Gebühr von 0,8 % der dargeliehenen Sache bzw. 0,8 % (1,5 %) der vereinbarten Kreditsumme. Ein Kreditnehmer des Jahres 1993 müßte also eine 0,8 % (1,5 %) Kreditvertragsgebühr von der vereinbarten Kreditsumme und ab 1994 eine 0,125 % Kreditsteuer vom Durchschnitt der täglich valutarischen Aushaftungsbeträge entrichten. Ohne Anrechnung würde somit ein- und derselbe Steuergegenstand materiell gesehen mit derselben Steuer zweifach belastet werden.

Vorgeschlagen wird, in § 9 KredStG eine Übergangsregelung aufzunehmen und den im Entwurf vorgesehenen § 9 als § 10 vorzusehen.

§ 9. Rechtsgeschäfte im Sinne des Bundesgesetzes, für die Kredit- bzw. Darlehensvertragsgebühr gem. § 33 TP 8 bzw. TP 19 GebG entrichtet wurde, sind solange von der Entrichtung der Steuer nach diesem Bundesgesetz befreit, als die Summe der jährlich

zu entrichtenden Kreditsteuern gleich oder niedriger als die bereits entrichtete Kredit- bzw. Darlehensvertragsgebühr ist.