



KAMMER DER
WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER

PRÄSIDIUM DES NATIONALRATES

Parlament
Dr.Karl Renner-Ring 3
1017 Wien

Unser Zeichen: 677/99/Mag.Illes/St
Datum: 7. Mai 1999

Betreff:
**Stellungnahme zum Entwurf des
Steuerreformgesetzes 2000**
(GZ. 14 0403/1-IV/14/99/1)

Sehr geehrte Damen und Herren,

Dr. Klausgraber

in der Beilage übersenden wir Ihnen 22 Ausfertigungen unserer Stellungnahme zum Entwurf des Steuerreformgesetzes 2000 zu Ihrer Kenntnisnahme.

Mit freundlichen Grüßen


Dr. Gerald Klement
(Kammerdirektor)



Beilagen

Bankverbindungen:
Creditanstalt 0049-46000/00
Bank Austria AG 238-109-066/00
Erste Bank 012-03304
Postsparkasse 1838.848

Schönbrunner Straße 222-228/6 (U4 Center), A-1120 Wien
Tel. 01/811 73-0
Fax 01/811 73-100
e-mail: office@kwf.or.at
homepage: <http://www.kwf.or.at>



KAMMER DER
WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER

Herrn Ministerialrat
Univ.Doz. Dr. Peter QUANTSCHNIGG
c/o BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN
Abteilung IV/14

Himmelfortgasse 4 – 8
1015 Wien

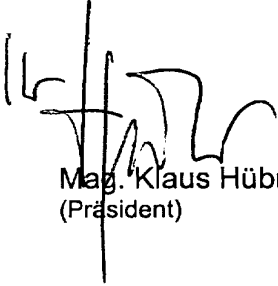
GZ. 14 0403/1-IV/14/99(1)
Unser Zeichen: 677/99/Dr.Bruckner/St
Referent: Wirtschaftsprüfer Prof.Mag.Dr.Karl Bruckner
Datum: 7. Mai 1999

Betreff:
**Stellungnahme zum Begutachtungsentwurf
des Steuerreformgesetzes 2000**

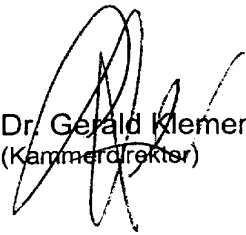
Sehr geehrter Herr Ministerialrat Doktor Quantschnigg!

Wir danken für die Zusendung des Entwurfs zum Steuerreformgesetz 2000 und übersenden in der Beilage die Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, die vom Fachsenat für Steuerrecht ausgearbeitet wurde.

Mit freundlichen Grüßen


Mag. Klaus Hübner
(Präsident)




Dr. Gerald Klement
(Kammerdirektor)

Beilage

**Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstrehänder
zum Begutachtungsentwurf des Steuerreformgesetzes 2000
(ausgearbeitet vom Fachsenat für Steuerrecht)**

I. Vorbemerkungen

1. Grundsätzliche Feststellungen zur Steuerstruktur und zur Steuerreform 2000

Die Kammer der Wirtschaftstrehänder hat in einem in mehrjähriger Arbeit im Rahmen ihres Fachsenats für Steuerrecht entwickelten „**Steuermodell Österreich**“ die grundsätzlichen Perspektiven für eine sinnvolle und gerechte Steuerpolitik aufgezeigt. Sie hat überdies im Juli 1998 in einem ebenfalls vom Fachsenat für Steuerrecht ausgearbeiteten umfassenden „**Memorandum zur Steuerreform 2000**“ ihre Positionen zur kommenden Steuerreform dargelegt und eine Reihe von konkreten Vorschlägen erstattet.

Ziel der vorgeschlagenen Maßnahmen war es, das österreichische Steuersystem durch **Änderungen in der Steuerstruktur** an internationale Leitlinien heranzuführen und im Interesse einer Sicherung der Arbeitsplätze die **Attraktivität des Unternehmensstandortes Österreich** sicherzustellen. Zahlreiche Vorschläge dieses Memorandums finden sich auch im Bericht der vom Bundesminister für Finanzen eingesetzten Steuerreformkommission wieder.

Die Besteuerung wird weltweit zunehmend zu einem maßgeblichen Standort- und Wettbewerbsfaktor. Steuerpolitik wird im europäischen Binnenmarkt und darüber hinaus in der immer stärkeren Globalisierung der Wirtschaft von internationalen Tendenzen geprägt. Ein entscheidender Faktor der Strukturveränderungen im österreichischen Steuersystem betrifft die **lohnsummenabhängigen Abgaben**. Sie sind Teil der Lohnnebenkosten und beeinflussen daher über die Arbeitskosten die Wettbewerbsfähigkeit der österreichischen Wirtschaft auf den internationalen Märkten maßgeblich. Österreich liegt mit einem Anteil von 2,8% des BIP bei diesen Abgaben mit weitem Abstand an der Spitze aller EU-Staaten (der EU-Durchschnitt liegt bei diesen Steuern bei 0,4% des BIP.) Die Belastung der österreichischen Wirtschaft mit diesen Steuern ist somit gemessen am EU-Durchschnitt um mehr als 60 Mrd. S zu hoch. Daraus ergibt sich die Notwendigkeit, diese Abgaben zu verringern.

Der vorliegende Entwurf eines Steuerreformgesetzes 2000 legt den Schwerpunkt auf die **Anpassung des Einkommen(Lohn)steuertarifs**. Die strukturellen Fragen und Probleme des österreichischen Steuersystems treten im Vergleich dazu bedauerlicherweise in den Hintergrund. Die Kammer der Wirtschaftstrehänder anerkennt die Notwendigkeit einer Tarifsenkung, durch die der private Konsum stimuliert, die Konjunktur gestützt und die Beschäftigung gesichert werden soll.

Auch die Maßnahmen in Richtung einer Verbesserung der Finanzierungsneutralität (Gleichstellung der Fremdfinanzierung mit der Eigenkapitalfinanzierung) sowie die Förderung der privaten Alterssicherung und der Unternehmensnachfolge sind zu begrüßen. Sie sind aber **nur als erste Schritte** anzusehen, deren geringe steuerliche

Wirkung durch die budgetäre Enge vorgegeben ist. Die hier eingeleiteten Entwicklungen müssen daher in künftigen Reformschritten weiter verstärkt werden.

Die Kammer der Wirtschaftstrehänder bedauert aber, daß die sowohl in ihrem „Memorandum zur Steuerreform 2000“ geforderten als auch im Bericht der Steuerreformkommission vorgeschlagenen **großen Reformvorhaben**, wie insbesondere

- die Senkung der Lohnsummenabhängigen Abgaben,
- die (sinnvolle) Ökologisierung des Steuersystems,
- die Vorschläge zur Unternehmensbesteuerung im Interesse einer Stärkung der internationalen Attraktivität des Unternehmensstandortes Österreich und der Wettbewerbsfähigkeit der österreichischen Unternehmen sowie
- die vorgeschlagenen Maßnahmen zur Steuervereinfachung (wie insbesondere auch die Totalreform des Gebührengesetzes, die Maßnahmen gegen die Gesetzesflut und die Förderung von Konsenstechniken im Abgabenverfahren)

nicht oder nur in sehr geringem Umfang verwirklicht werden sollen.

Die Kammer der Wirtschaftstrehänder weist eindringlich darauf hin, daß diese Problembereiche und die dazu vorliegenden Vorschläge **in der nächsten Legislaturperiode unverzüglich wieder aufgegriffen werden müssen:**

- So sollte etwa die Frage der Senkung der Lohnsummenabhängigen Abgaben – wie von Experten bereits mehrfach gefordert – gemeinsam mit den Verhandlungen des Finanzausgleiches im Jahr 2000 behandelt werden.
- Die notwendige Anpassung diverser Steuergesetze im Zuge der Euro-Umstellung in den Jahren 2000 und 2001 könnte zum Anlaß für eine 2. Etappe der Steuerreform 2000 genommen werden. Bei dieser könnten wichtige und bisher nicht realisierte legisistische Vorhaben, wie etwa die Einführung einer Gruppenbesteuerung, die Reform des Erbschafts- und Schenkungssteuerrechts oder die Realisierung der Vereinfachungsvorschläge der Steuerreformkommission, neuerlich aufgegriffen werden.
- Weiters bietet sich die Einführung des Euro-Bargeldes mit 1.1.2002 als geeigneter Termin für die Abschaffung der Stempelgebühren und eine Totalreform des Gebührenrechtes an.

Es ist nicht zu übersehen, daß Steuerpolitik und Budgetpolitik eng miteinander verknüpft sind. Dieser Zusammenhang wird durch den Europäischen Stabilitäts- und Wachstumspakt verstärkt. Die Kammer der Wirtschaftstrehänder ist sich bewußt, daß Steuerreformen einen entsprechenden Budgetspielraum voraussetzen. Es wäre daher notwendig ähnlich der Steuerreformkommission eine mit Experten besetzte **Ausgabenreformkommission** einzusetzen, die Vorschläge für Einsparungen unterbreitet, wodurch sich der Budgetspielraum erweitert. Die Wirtschaftstrehänder bieten als Experten auch auf dem Gebiete der Unternehmensberatung der Bundesregierung selbstverständlich ihre Mitarbeit in einer derartigen Kommission an.

Es wird aber auch zu diskutieren sein, ob nicht eine verstärkte Finanzierung der öffentlichen Haushalte durch **Kostensätze** (wie auch im „Steuermodell Österreich“ und im „Memorandum“ vorgeschlagen) die Steuerpolitik entlasten und mehr Spielraum für Steuerreformen schaffen könnte.

2. Anmerkungen zur Unternehmensbesteuerung

Die Kammer der Wirtschaftstreuhandler hat die mit dem EStG 1988 eingeleitete und mit dem SteuerreformG 1993 fortgeführte Politik begrüßt, auch auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung Impulse für eine positive Entwicklung der Unternehmen durch den **Abbau von Ausnahmebestimmungen**, Absenkung des Tarifs und Änderungen der Steuerstruktur zu setzen (vgl die Erläuterungen zur Regierungsvorlage des EStG 1988, in Steuerreform 1989, 4; Erläuterungen zur Regierungsvorlage der SteuerreformG, 1237 BlgNR XVIII GP 44). Sie ist daher der Meinung, daß ein weiterer Reformschritt die in diese Richtung weisenden Konzepte weiterentwickeln und konsequent umsetzen sollte.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhandler hat mit dem „Steuermodell Österreich“ sowie mit dem „Memorandum zur Steuerreform 2000“ eine Reihe von Vorschlägen auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung zur Verbesserung der Attraktivität des Unternehmensstandortes Österreich für nationale und internationale Investoren vorgelegt, wie ua

- die Vereinheitlichung der Gewinnermittlungsvorschriften,
- Maßnahmen der Eigenkapitalstärkung,
- die Einführung einer Gruppenbesteuerung und der Steuerneutralität von Beteiligungen,
- die Herstellung einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung,
- die Wiedereinführung der Steuerfreiheit für Sanierungsgewinne und
- Maßnahmen zur Förderung der Unternehmensnachfolge.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhandler hat auch die Vorschläge zur Unternehmensbesteuerung im Bericht der Steuerreformkommission begrüßt. Sie bedauert daher umso mehr, daß diese Vorschläge im Gesetzesentwurf zur Steuerreform 2000 nicht aufgegriffen worden sind. Auch ist im vorliegenden Entwurf eine Abkehr von der bei den letzten Steuerreformen verfolgten Politik der Allokationsneutralität der Besteuerung und des Abbaus von Ausnahmebestimmungen zugunsten von Steuersenkungen festzustellen, was mit den Auffassungen moderner Steuertheorie und Steuerpolitik im Widerspruch steht und zukünftige weitere Reformschritte erschweren könnte.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhandler anerkennt, daß dennoch einige wenige ihrer Anregungen aufgegriffen wurden, wie etwa die Vorschläge zur Eigenkapitalstärkung und zur Erleichterung der Unternehmensnachfolge, bedauert jedoch, daß die Maßnahmen im Bereich der Unternehmensbesteuerung insgesamt jedoch nur eine **sehr bescheidene Entlastungswirkung** für die Unternehmen aufweisen.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhandler fordert daher nochmals nachdrücklich die **Realisierung ihrer Vorschläge auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung**, wie insbesondere

- zur Vereinheitlichung der Gewinnermittlungsvorschriften (insbes auch Abschaffung des mit der Steuerreform 1993 eingeführten steuerlichen Sonderrechts betreffend Pauschalwertberichtigungen und –rückstellungen),
- zur Einführung einer modernen Gruppenbesteuerung,
- zur Steuerneutralität der Beteiligungsfinanzierung,
- zur Herstellung der Steuerneutralität der Rechtsformen und

- zur Wiedereinführung der Steuerfreiheit von Sanierungsgewinnen

Die Vereinheitlichung der Gewinnermittlungsvorschriften ist aus Gründen der Vereinfachung, der Rechtssicherheit und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unbedingt geboten. Das geltende Gewinnermittlungsrecht ist dermaßen kompliziert und unübersichtlich, daß es von den Unternehmern nicht mehr überblickt und von den Beratern und der Finanzverwaltung nicht mehr in vorhersehbarer Weise angewendet werden kann. Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder vertritt seit der Reform des allgemeinen Bilanzrechtes im HGB unverändert die Auffassung, daß die Vereinheitlichung der Gewinnermittlungsarten unter Anknüpfung der steuerlichen Gewinnermittlung an das Bilanzrecht des HGB und taxative Aufzählung der Abweichungen im Interesse der Vereinfachung der Steueradministration dringend geboten ist.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder weist seit Jahren auf die Mängel des Systems der Organschaft und die Notwendigkeit eines Ersatzes durch ein modernes **System der Gruppenbesteuerung** hin. Die veraltete Organschaftsregelung widerspricht diametral modernen Managementauffassungen, verhindert Profitcenter-Organisationen, hebt die Eigenverantwortlichkeit der Geschäftsführungsorgane auf und zieht Konzernhaftungen nach sich, vereitelt durch den Ergebnisausschlußvertrag die von der Rechtsordnung für Körperschaften vorgesehene Haftungsbeschränkung und führt zur Diskriminierung der Minderheitsgesellschafter. Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder schließt sich daher dem Vorschlag der Steuerreformkommission zur Einführung einer Gruppenbesteuerung vollinhaltlich an und fordert die Einarbeitung der Gruppenbesteuerung in den Gesetzesentwurf.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder schließt sich weiters dem Vorschlag der Steuerreformkommission zur **steuerneutralen Ausgestaltung der Beteiligungsbesteuerung** an. Das derzeitige System der Beteiligungsbesteuerung wirkt in mehrfacher Weise diskriminierend und ist inkonsequent. Es ist wettbewerbsverzerrend, deshalb äußerst gestaltungsanfällig, stört durch das bestehende Zinsenabzugsverbot eine betriebswirtschaftlich sinnvolle Beteiligungsfinanzierung und beeinträchtigt den österreichischen Kapitalmarkt. Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder fordert daher nachdrücklich, die vorgeschlagene Steuerneutralität der Beteiligungen umzusetzen, die Diskriminierung von Auslandsdividenden zu beseitigen, den Abzug von Zinsen im Zusammenhang mit Beteiligungen zuzulassen und die Ungereimtheiten des doppelten Halbsatzverfahrens abzuschleifen. Es sollten die diesbezüglichen Gesetzesvorschläge aufgegriffen und entsprechende Maßnahmen in den Gesetzesentwurf eingearbeitet werden.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder hat bereits wiederholt auf die **Notwendigkeit einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung** hingewiesen. Es ist inkonsequent, daß Österreich zwar mit dem UmgründungssteuerG über ein vorzügliches steuerliches Instrument zur Umgründung von Unternehmen verfügt, die Unternehmen aber je nach Rechtsform unterschiedlich belastet werden. Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder fordert daher nachdrücklich weitere Schritte in die Richtung einer rechtsformenneutralen Unternehmensbesteuerung, wie etwa die Umsetzung des von Univ.Prof. Dr. Gerald Heidinger entwickelten Konzepts der Betriebssteuer.

Die mit dem StruktAnpG 1996 vorgenommene Streichung der **Steuerfreiheit der Sanierungsgewinne** vereitelt sinnvolle Sanierungsmaßnahmen. Die steuerliche Behandlung der Sanierungsgewinne steht damit im Widerspruch zur Bemühung des

Gesetzgebers auf anderen Gebieten, Unternehmenssanierungen zu erleichtern. Systematisch ist die Steuerpflicht von Sanierungsgewinnen nicht geboten, weil in der Krise Fremdkapital ohnedies dem Beteiligungskapital, welches steuerfrei zugeführt werden kann, ähnlich wird. Unerwünschten Gestaltungen, die allenfalls bei neuerlicher Steuerfreistellung von Sanierungsgewinne gewählt werden könnten, kann durch entsprechende gesetzliche Beschränkungen der Steuerfreiheit entgegengetreten werden.

Die Kammer der Wirtschaftstrehänder spricht sich für eine **Gesamtreform der Unternehmensbesteuerung** auf Basis des von der Kammer der Wirtschaftstrehänder vorgelegten „Steuermodells Österreich“ und des „Memorandums zur Steuerreform 2000“ sowie der Vorschläge der Steuerreformkommission und Umsetzung dieser Reformvorschläge im Gesetzesentwurf aus. Im Sinne einer konsequenten Standortpolitik für Österreich schlägt die Kammer der Wirtschaftstrehänder die Erarbeitung eines **Rechtsentwicklungsplans für die Unternehmensbesteuerung** vor, der eine mit Fachleuten, Interessensverbänden und politischen Meinungsbildnern akkordierte Grundlage für eine weitere langfristige Reformpolitik abgeben und in der Folge konsequent umgesetzt werden sollte.

II. Stellungnahme zu den einzelnen Gesetzesvorschlägen

A. Einkommensteuergesetz

1. § 2 Abs 2 EStG - Verlustausgleichsbeschränkung

Gegen die neue Verlustausgleichsbeschränkung für Verluste „aus einer Betätigung, wenn die Erzielung steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht“ bestehen nach Ansicht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder folgende Bedenken:

- Die Regelung ist in höchstem Maße **unbestimmt, widerspricht** deshalb dem **Legalitätsprinzip** des Art 18 BV-G und ist daher voraussichtlich **verfassungswidrig**. Den Steuerpflichtigen ist es damit nicht mehr möglich, die Rechtsfolgen ihres Handelns und ihrer Dispositionen abzuschätzen und sich danach zu orientieren.
- Der Anwendungsbereich der Bestimmung ist dementsprechend unklar: So sprechen die EB von **Bauherrenmodellen** und ähnlichen Modellen, worunter wohl auch die sogenannten „Vorsorgewohnungen“ fallen könnten. Der Erwerb einer solchen Vorsorgewohnung hat nun aber – neben einer durch die Anfangsverluste eintretenden Steuerersparnis – einen realwirtschaftlichen Hintergrund durch die Absicht der Erzielung von Vermietungseinkünften. Bauherrenmodelle sollten daher von dieser Bestimmung auf keinen Fall betroffen sein, eine diesbezügliche Klarstellung wäre in jedem Fall wünschenswert.
- Es ist zu befürchten, daß die Regelung in der Praxis zu einer großen **Rechtsunsicherheit** führen und – in Anbetracht der großen Zahl möglicher Anwendungsfälle – **tausende Rechtsmittelverfahren** provozieren wird. Im Hinblick darauf, daß die derzeit noch möglichen Verlustbeteiligungen nach der Einschränkung des Halbsatzverfahrens idR nur mehr zu Steuerstundungen führen, ist außerdem zu befürchten, daß der durch die Neuregelung verursachte **Verwaltungsmehraufwand** das effektive Steuermehraufkommen übersteigen wird.
- Ausdrückliche **gesetzliche Förderungen**, wie zB beschleunigte Abschreibungen bei Denkmalschutzaufwendungen, könnten durch die neue Bestimmung konterkariert werden, womit der Gesetzgeber letztlich selbst einen Zielkonflikt auslöst.
- Das Ziel der Nichtausgleichsfähigkeit von Verlusten, die wirtschaftlich betrachtet nur Scheinverluste darstellen, wurde bereits durch zahlreiche Bestimmungen des EStG 1988 (zB Verlustausgleichsbeschränkungen im § 2 Abs 2 und §10 Abs 8 EStG, GWG-Regelung gem § 13 letzter Satz EStG etc) erreicht. Für den Verlustausgleich verbleiben demnach nur mehr **reale wirtschaftliche Verluste**. Diese müssen aber schon aus Gründen der Systemkonformität (**Synthetik** des Einkommensteuerrechts) und aus Gründen des verfassungsrechtlich anerkannten **Grundsatzes der Leistungsfähigkeit** ausgleichsfähig bleiben. Beschränkt man die Abzugsfähigkeit derartiger echter Verluste, kommt es zur **Besteuerung eines tatsächlich nicht vorhandenen „Schein-Einkommens“**.
- Da die neue Bestimmung nunmehr auch den Ausgleich realer Verluste ausschließt, wenn bei einer Beteiligung der Steuervorteil im Vordergrund steht, wird dadurch auch die volkswirtschaftlich wünschenswerte **Zufuhr von Risikokapital** in wirtschaftlich sinnvolle Projekte unterbunden.

Für die Vermeidung unerwünschter Gestaltungen, bei denen „künstliche“ Verluste durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung „erzeugt“ werden, ist die neue Bestimmung des § 2 Abs 2 EStG der falsche Weg, da die Anschaffung von Grundstücken zum Zwecke der Weiterveräußerung wohl nicht unbedingt als Betätigung, bei der die Erzielung steuerlicher Verluste im Vordergrund steht, zu qualifizieren ist. Derartige Gestaltungen könnten besser durch Änderungen von steuerlichen Bestimmungen im Zusammenhang mit Einnahmen-Ausgaben-Rechnungen (zB Buchführungspflicht für bestimmte Betätigungen oder ab einem bestimmten Bestand an Vorratsvermögen, Zuordnung von Liegenschaften oder anderen Vermögenswerten nach mehr als einem Jahr zum Anlagevermögen) verhindert werden. Auch mit den Instrumentarien der Liebhaberei und des Mißbrauchs iSd § 22 BAO bestehen uE ausreichende Möglichkeiten, unerwünschte Gestaltungen einzuschränken.

Problematisch ist weiters, daß mangels einer **Übergangsbestimmung** sämtliche bereits in der Vergangenheit begonnenen Betätigungen ebenfalls unter die neue Bestimmung fallen, was wirtschaftlich letztlich einer problematischen Rückwirkung gleichkommt und der Rechtssicherheit keinesfalls zuträglich ist.

Zur geplanten gesetzlichen Regelung ist im einzelnen noch folgendes anzumerken:

- Der Anwendungsbereich der neuen Bestimmung könnte sinnvollerweise dadurch eingeschränkt und damit auch für die praktische Umsetzung entschärft werden, wenn darauf abgestellt werden würde, daß die Erzielung von steuerlichen Vorteilen „**weitaus**“ im Vordergrund stehen muß.
- Der letzte Satz betreffend frühestmögliche Verrechnung könnte sich nach dem formalen Aufbau im Entwurf nur auf den 2. Teilstrich beziehen. Damit wären Verluste aus einer Betätigung, wenn die Erzielung steuerlicher Vorteile im Vordergrund steht, überhaupt nicht abzugsfähig.
- Die Verluste müssen spätestens dann ausgleichsfähig werden, wenn die Betätigung beendet bzw. der Betrieb aufgegeben bzw. veräußert wird.
- Nach den vorliegenden Informationen soll die Frage, ob „die Erzielung steuerlicher Verluste im Vordergrund steht“, anhand eines **Renditenvergleiches** der betriebswirtschaftlichen Rendite ohne Steuervorteil mit der „steuerlichen“ Rendite (also unter Berücksichtigung des Steuervorteils) beurteilt werden. Dazu ist anzumerken, daß die Renditen bei professionell angebotenen Modellen üblicherweise auf der Basis der sogenannten „Methode des internen Zinsfußes“ berechnet werden. Diese Methode aber geht davon aus, daß sämtliche Zahlungsströme (also auch alle „Zwischenüberschüsse“) jeweils mit dem errechneten internen Zinsfuß wiederveranlagt werden (können). Diese Prämisse ist bekanntlich jedoch realitätsfremd und führt dazu, daß die „steuerlichen“ Renditen solcher Verlustbeteiligungsmodelle idR zu hoch angesetzt werden und damit der **Steuervorteil** signifikant **überbewertet** wird. Weiters ist darauf hinzuweisen, daß bei derartigen Renditeberechnungen jedenfalls auch Veräußerungsgewinne – unabhängig davon, ob sie steuerpflichtig sind oder nicht – einbezogen werden müßten.
- Das Wort „vortragsfähig“ entspricht nicht der einkommensteuergesetzlichen Terminologie. Zutreffend wäre „abzugsfähig“.
- Schon bei der Anwendung des „alten“ § 23 a hat es das Problem gegeben, daß die nicht anerkannten Verluste von der Finanzverwaltung nicht ausreichend evident gehalten wurden. Die § 23 a-Verluste sollten daher auf den Feststellungsbescheiden festgehalten und die Gesamtsumme der Wartetastenverluste fortgeschrieben werden.

2. § 4 Abs 4 Z 4 EStG - Forschungsfreibetrag

Unklar ist, zu welchem Zweck der Begriff „**außerbilanzmäßig**“ in den Gesetzestext aufgenommen wurde (gilt im übrigen auch für andere Bestimmungen, wie zB § 4 Abs 4 Z 8 und § 11 Z 1 EStG). Die Förderung in Form einer Abzugsfähigkeit einer Nicht-Betriebsausgabe kann ohnedies nicht bilanziell (und zwar weder handels- noch steuerrechtlich) vorgenommen werden, der Hinweis „außerbilanzmäßig“ erscheint daher als überflüssig.

Weiters bleibt offen, wie der Bundesminister für wirtschaftliche Angelegenheiten der ihm zugedachten Aufgabe der Ausstellung einer **Bescheinigung**, in welchem Umfang Forschungsaufwendungen einem Forschungsfreibetrag von bis zu 35 % unterliegen, nachkommen kann bzw soll.

Weiter gestattet sich die Kammer der Wirtschaftstreuhandler folgende Anregungen:

- Vor dem Begriff „Aufwendungen für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens“ sollte zwecks Klarstellung das Wort „**aktivierungspflichtige**“ eingefügt werden. Aufwendungen für die Instandhaltung und den Betrieb von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die für Zwecke der Forschung eingesetzt werden (zB Wartung teurer Computeranlagen und deren Software), sollten nach dem Sinn dieser Bestimmung wohl nicht vom Forschungsfreibetrag ausgeschlossen werden.
- Klargestellt soll auch werden, daß es genügt, den **patentrechtlichen Schutz** bis zu Durchführung der Veranlagung, allenfalls auch bis zu einer späteren Betriebsprüfung, nachweisen zu können.
- In lit b sollte es genügen, wenn die Bescheinigung für die Forschungsaufwendungen im Jahr der Fertigstellung der Forschungstätigkeit bzw im erstfolgenden Jahr erbracht wird.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, daß ein **Reformbedarf** bei den **indirekten Forschungsförderungen nach § 4 Abs 4 Z 5 lit e EStG bzw § 18 Abs 1 Z 7 EStG** besteht. Denn eine Reihe von Unregelmäßigkeiten (insbesondere im Bereich der Vereine) hat gezeigt, daß die Verwendung von Spendengeldern einer Überprüfung bedarf. Die Kammer der Wirtschaftstreuhandler regt daher an, die Steuerbegünstigung von Spenden davon abhängig zu machen, daß der Spendenempfänger einer Prüfung durch den Rechnungshof unterliegt oder sich aufgrund einer gesetzlichen oder einer freiwillig eingegangenen Verpflichtung der Prüfung durch einen Wirtschaftstreuhandler unterzieht.

3. § 4 Abs 4 Z 7 (§ 16 Abs 1 Z 10) EStG - Aus- und Fortbildungsmaßnahmen

Die Kammer der Wirtschaftstreuhandler begrüßt den in Hinkunft möglichen Abzug auch von Ausbildungskosten im Zusammenhang mit der ausgeübten oder verwandten Tätigkeit, fallen damit doch zahlreiche Abgrenzungsfragen zwischen Aus- und Fortbildungskosten weg.

Unverständlich und verfassungsrechtlich bedenklich erscheint es jedoch, einzelne Ausbildungseinrichtungen (**AHS, ordentliche Universitätsstudien**) dadurch zu dis-

kriminieren, daß die mit der Ausbildung in diesen Einrichtungen verbundenen Kosten generell vom Abzug ausgeschlossen werden, während die Ausbildungskosten zB an Fachhochschulen abzugsfähig sind.

Beispiel:

Ein Buchhalter studiert

- a) an der Fachhochschule des WIFI
- b) an der Wirtschaftsuniversität Wien als ordentlicher Hörer mit dem Berufsziel Wirtschaftstreuhänder.

Die Kosten des Studiums an der FH sind abzugsfähig, die an der WU-Wien nicht.

Nach Ansicht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder ist auch die vorgesehene Beschränkung der Absetzbarkeit von „**Aufwendungen für Nchtigungen**“ kleinlich und im Hinblick auf § 20 Abs 1 Z 2 lit a und Z 3 EStG auch entbehrlich. Diese Bestimmung sollte daher ersatzlos gestrichen werden.

4. § 4 Abs 4 Z 8 EStG - Bildungsfreibetrag

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder begrüßt die Förderung des Humankapitals durch die Einführung eines Bildungsfreibetrages, erhebt aber Bedenken gegen folgende in der vorgeschlagenen Regelung enthaltene Beschränkungen:

- Mit der Entwurfsfassung werden lediglich bei Dritten durchgeführte Aus- oder Fortbildungen begünstigt. Es sollte aber auch die **Aus- oder Fortbildung im eigenen Unternehmen** in gleicher Weise gefördert werden. Zur Bewertung der begünstigten Aufwendungen der „Eigen-Aus- oder Fortbildung“ könnten zB bestehende Förderrichtlinien herangezogen werden.
- In jedem Fall sollte vorgesehen (bzw klargestellt) werden, daß bei unternehmensinternen Aus- und Fortbildungsmaßnahmen auch die „**externen**“ **Kosten** (wie zB Honorare für externe Vortragende, Kosten für externe Schulungsräumlichkeiten und Hilfsmittel, wie zB Miete für Projektoren udgl) sowie bei externen Aus- und Fortbildungen auch die vom Arbeitgeber ersetzten Fahrt- und Aufenthaltskosten (insbesondere Nchtigungskosten) in den Bildungsfreibetrag einbezogen werden dürfen.
- Problematisch ist auch der Umstand, daß nur die Aus- und Fortbildungskosten für Arbeitnehmer iSd § 47 EStG begünstigt sind. Aus- und Fortbildungskosten für andere Mitarbeiter (zB freie Mitarbeiter) sowie für den **Unternehmer selbst** sind nicht begünstigt und damit in unsachlicher Weise diskriminiert.
- Unklar ist weiters die Formulierung, wonach die Einrichtungen als Geschäftsgegenstand das Erbringen solcher Dienstleistungen haben müssen. Es stellt sich die Frage, ob das der **einzige** Geschäftsgegenstand sein muß oder ob dieser Zweck als einer von mehreren Geschäftsgegenständen ausreicht, was nach Ansicht der Kammer genügen sollte.

Der Bildungsfreibetrag setzt bei lit b voraus, daß die Leistungen für einen „**unbestimmten Personenkreis**“ erbracht werden. Dieser Begriff ist unklar und wirft eine Reihe von Zweifelsfragen auf. Es sollte klargestellt werden, daß Ausbildungen bei

berufsständischen bzw branchenspezifischen Ausbildungseinrichtungen (zB bei der als GmbH organisierten Akademie der Wirtschaftstreuhänder) ebenfalls „begünstigungsfähig“ sind, wenn bzw obwohl sie statutengemäß nur Mitgliedern des Berufsstandes offenstehen. Allenfalls könnte dazu auch lit a dahingehend ergänzt werden, daß auch Bildungseinrichtungen einer KÖR in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft zum Kreis der begünstigten Fortbildungseinrichtungen gehören.

5. § 11 EStG, § 11 Abs 2 KStG und sonstige damit zusammenhängende Bestimmungen – Verzinsung des Eigenkapitalzuwachses

5.1 Grundsätzliche Anmerkungen

Zur Herstellung einer **finanzierungsneutralen Besteuerung** und zur **steuerlichen Entdiskriminierung des Eigenkapitals** wurde sowohl von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und der Wirtschaftskammer Österreich als auch von der Steuerreformkommission die Einführung eines Zinsenabzugs für das im Unternehmen eingesetzte Eigenkapital („Zinsbereinigung des Gewinnes“) vorgeschlagen bzw gefordert. Zu den bestechenden Vorteilen dieses Konzepts kann auf die einschlägige Fachliteratur sowie auch auf die Ausführungen im „Memorandum der Wirtschaftstreuhänder zur Steuerreform 2000“ hingewiesen werden.

Die im Entwurf vorgesehene Regelung **enttäuscht** allerdings in mehrfacher Hinsicht und kann nur als **erster bescheidener Schritt in die richtige Richtung** bezeichnet werden, dem in Zukunft weitere Schritte folgen sollten:

- Das Ziel einer finanzierungsneutralen Unternehmensbesteuerung wird durch die vorgesehene Regelung des § 11 EStG nicht erreicht, da nur der jeweilige **jährliche Eigenkapitalzuwachs** (und nicht das gesamte Eigenkapital oder zumindest der akkumulierte Zuwachs ab einem bestimmten Stichtag) in die Zinsenberechnung einbezogen wird.
- Der Eigenkapitalzuwachs wird **nicht steuerfrei** gestellt, sondern – wie Bankzinsen - mit der 25%igen KEST besteuert.
- Das Konzept selbst wurde **steuerrechtstechnisch zu kompliziert** umgesetzt. Durch die dargestellte mehrfache „Aushölung“ des Grundkonzepts sind überdies zusätzliche Regelungen bzw Mißbrauchsbestimmungen erforderlich geworden, die noch zu einer weiteren Verkomplizierung geführt haben.
- Durch diese restriktiven Rahmenbedingungen steht letztlich die erzielbare **Steuersparnis** gerade bei den förderungswürdigen Klein- und Mittelbetrieben vielfach in **keiner vertretbaren Relation zum erforderlichen Berechnungsaufwand**.
- Insgesamt gesehen handelt sich bei der vorgesehenen Bestimmung daher nicht um eine systemkonforme Maßnahme zur Herstellung der Finanzierungsneutralität der Besteuerung, sondern letztlich um eine **betraglich sehr bescheidene Förderung**, die in vielen Bereichen (zB auch bei der Beseitigung von Kaskadeneffekten bei mehrstufigen Konzernen) noch beträchtlich vereinfacht werden müßte.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder lehnt daher die Eigenkapitalverzinsung (EK-Verzinsung) in der vorgesehenen Form grundsätzlich ab und fordert – wenn aufgrund der budgetären Restriktionen ein höheres Maß an Förderungen nicht vertretbar sein sollte - **zumindest bei der praktischen Handhabung einschneidende Vereinfachungen**.

chungen und Verbesserungen. Andernfalls ist zu befürchten, daß das steuersystematisch richtungsweisende Konzept der Eigenkapitalverzinsung bei den Adressaten ungerechtfertigterweise in Verruf gerät.

Das „Grundproblem“ der vorgesehenen Regelung besteht – wie bereits angedeutet – darin, **daß nur der jeweils jährliche Eigenkapitalzuwachs, und nicht das gesamte Eigenkapital oder zumindest der akkumulierte Zuwachs ab einem bestimmten Stichtag in die Zinsberechnung einbezogen wird („Eigenkapitalzuwachs-Modell“).** Dies führt dazu, daß die entscheidenden Effekte und Vorteile des EK-Zinsenabzugs – nämlich die Steuerneutralität der Finanzierung, die sowohl einer Reduktion des Eigenkapitals durch Entnahmen als auch durch bilanzielle Maßnahmen entgegenwirken soll – nicht mehr greifen können. Was verbleibt ist eine betragsmäßig bescheidene Form der Eigenkapitalförderung, die sich am jährlichen Eigenkapitalzuwachs orientiert und ähnlich der mit dem EStG 1988 abgeschafften Begünstigung für nicht entnommene Gewinne (§ 11 EStG 1972) für mißbräuchliche Gestaltungen anfällig ist (welchen wiederum durch entsprechend komplizierte Bestimmungen, wie zB 7-Jahres-Frist, entgegengewirkt werden muß). Jeder Eigenkapitalzuwachs führt nur ein **einziges Mal zu einem – betraglich bescheidenen – Steuervorteil, die steuerliche Motivation, Eigenkapital langfristig dem Betrieb zuzuführen bzw im Betrieb zu belassen, ist daher nur sehr gering. Die steuerbedingte Eigenkapitalauszehrung der Betriebe kann mit dieser Regelung daher nicht unterbunden werden.**

Eine entscheidende Verbesserung des Modells kann daher nur dadurch erreicht werden, daß der Zinsenabzug nicht vom jeweils jährlichen Zuwachs, sondern zumindest vom **akkumulierten Zuwachs** ab einem bestimmten Stichtag (zB ab 1.1.1999) berechnet wird. Es käme dadurch für die Unternehmen in Abhängigkeit vom jeweiligen Eigenkapitalzuwachs zu einem in den nächsten Jahren allmählich steigenden Steuervorteil, womit die Regelung zwar die Budgets der nächsten Jahre weiterhin nur gering (allerdings ansteigend) belasten würde, aber für die Unternehmen trotz derzeit geringer Entlastung eine entsprechende Zukunftsperspektive (jährlich steigende Entlastungswirkung) hätte. Den budgetären Restriktionen könnte durch eine **betragliche Deckelung** (zB Begrenzung des „zinsberechtigten“ Eigenkapitals mit einem Absolutbetrag von zB 100 Mio S) Rechnung getragen werden, ohne damit die Wirkung für die bevorzugte Zielgruppe der Klein- und Mittelbetriebe zu beeinträchtigen.

Überdies sollte nach Ansicht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder als Maßnahme der Eigenkapitalstärkung auch die **Gesellschaftsteuer** beseitigt werden, die nach wie vor eine Diskriminierung für die Eigenkapitalzufuhr darstellt (damit könnte gleichzeitig die Problematik der - wegen Unwissenheit nicht vergebürhten - Gesellschafterdarlehen verringert werden, da diese Beträge dann ohne Zusatzbelastung als Zuschuß gewährt werden könnten).

5.2 Konkrete Verbesserungsvorschläge zur vorgesehenen Regelung

Zur Vereinfachung und Verbesserung der im Entwurf vorgesehenen Regelung (Zinsberechnung vom jährlichen Zuwachs) schlägt die Kammer der Wirtschaftstreuhänder im einzelnen folgendes vor:

a) Beseitigung von Kaskadeneffekten

Im Konzern mögliche Kaskadeneffekte sollen im Entwurf in der Form beseitigt werden, daß als Pendant zum Zinsenabzug (Zinsenaufwand) bei der Tochtergesellschaft beim Gesellschafter (Muttergesellschaft) ein gleich hoher Zinsenertrag angesetzt wird. Dieses System erfordert nicht nur im Einzelfall sehr komplizierte Meldeverpflichtungen (die Tochtergesellschaft muß ihren Gesellschaftern den von ihr vorgenommenen Zinsenabzugsbetrag melden, was bei unterjährigem Gesellschafterwechsel, vor allem aber bei börsennotierten Unternehmen mit zahlreichen Aktionären, entsprechende Probleme verursacht), sondern führt auch zu einer Reihe von praktischen Problemen und Systemwidrigkeiten:

- Wenn zB bei einem zweistufigen Konzern die Tochtergesellschaft regelmäßig Gewinne macht und diese thesauriert (also nicht an die Muttergesellschaft, die ihrerseits zB gewinnlos ist, ausschüttet), kommt es zwar zu einem jährlichen Zuwachs an Eigenkapital bei der Tochtergesellschaft, dieser Zuwachs geht aber hinsichtlich der Begünstigung des § 11 EStG ins Leere: Dem vom jährlichen Eigenkapitalzuwachs berechneten EK-Zinsenaufwand bei der Tochtergesellschaft steht immer ein gleich hoher Zinsenertrag bei der Muttergesellschaft gegenüber (deren eigenständiger EK-Zinsenabzug aber wiederum unverändert bleibt, da ihr Eigenkapital im Beispielfall isoliert gesehen ja nicht wächst). Obwohl das Eigenkapital im Konzern durch die **Gewinnthesaurierung** bei der Tochtergesellschaft jährlich steigt, ergibt sich aus dem Zinsenabzug vom Eigenkapital insgesamt gesehen für den Konzern aber kein steuerlicher Vorteil (die steuerliche Zurechnung bei der Mutter hebt den Vorteil aus dem Abzug bei der Tochter zur Gänze auf).
- Findet bei einer Gesellschaft eine Kapitalerhöhung unter Ausschluß des gesetzlichen Bezugsrechts einzelner Gesellschafter statt, so würde die Eigenkapitalverzinsung bei der Tochtergesellschaft auf der Ebene der „Altgesellschafter“ zum Ansatz von fiktiven Zinsenerträgen und damit zu Besteuerungseffekten für Eigenkapitalzuwächse führen, die nicht von den Altgesellschaftern, sondern von den „neuen“ Gesellschaftern verursacht worden sind.
- Die Tochtergesellschaft löst durch die Entscheidung für die EK-Verzinsung bei ihren Gesellschaftern uU überhaupt unerwünschte Besteuerungseffekte aus, gegen welche sich diese im Einzelfall (als Minderheitsgesellschafter) nicht einmal wehren könnten!

Die vorgesehene Regelung übersieht vor allem, daß Kaskadeneffekte nur bei der Eigenkapitalerhöhung durch **Außenfinanzierung (Einlagenfinanzierung durch Gesellschafter)**, nicht hingegen bei der Eigenkapitalerhöhung durch Innenfinanzierung (Selbstfinanzierung) entstehen können. Sie beseitigt bei der Eigenkapitalerhöhung durch Außenfinanzierung (Einlagenfinanzierung) zwar richtigerweise den Kaskadeneffekt, beseitigt dafür aber beim Eigenkapitalzuwachs durch Selbstfinanzierung (Gewinnthesaurierung) auch zur Gänze die Wirkung des EK-Zinsenabzugs!

Eine Lösung des Problems könnte darin bestehen, daß der Kaskadeneffekt der Außenfinanzierung dadurch beseitigt wird, daß auf der Ebene der Muttergesellschaft alle **Einlagen in Tochtergesellschaften** als **Entnahmen** (also als Verminderung ihres eigenen Eigenkapitals und damit Eigenkapitalzuwachses) behandelt werden. Der Korrektoreffekt ergibt sich damit mittelbar über eine Kürzung der Basis für die Eigenkapitalverzinsung (Eigenkapitalzuwachs) bei der Muttergesellschaft selbst.

Damit können auch die derzeit vorgesehenen und in der Praxis nur mit erheblichen Schwierigkeiten umsetzbaren Meldepflichten ersatzlos entfallen.

b) 7-Jahres-Frist

Nach dem Gesetzesentwurf liegt nur dann und insoweit ein Eigenkapitalzuwachs vor, als der aktuelle (durchschnittliche) Eigenkapitalstand den höchsten Eigenkapitalstand innerhalb eines siebenjährigen Beobachtungszeitraumes (vor dem Jahr der Geltendmachung der EK-Verzinsung) übersteigt. Dies bedeutet, daß im Falle der erstmaligen Geltendmachung der Begünstigung die (durchschnittlichen) Eigenkapitalstände der letzten 7 Jahre ermittelt werden müssen, was mit einem erheblichen administrativen Aufwand verbunden ist, der viele Unternehmen von der Inanspruchnahme der Begünstigung geradezu „abschrecken“ wird.

Wie oben bereits ausgeführt ist dieser Beobachtungszeitraum nur deshalb erforderlich, um bei der gewählten Modellvariante der EK-Verzinsung („Jahreszuwachs-Modell“) jene Mißbrauchsmöglichkeiten auszuschließen (nämlich vor allem das jährlich abwechselnde „Spiel“, in einem Jahr Eigenkapital zu entnehmen und im folgenden wieder zuzuführen), die bei der „echten“ EK-Verzinsung (Verzinsung des gesamten Eigenkapitals oder zumindest des akkumulierten Zuwachses) gar nicht bestehen.

Abgesehen davon muß darauf hingewiesen werden, daß auch bei dem im Entwurf vorgesehenen „Jahreszuwachs-Modell“ die Mißbrauchsmöglichkeit in der **Startphase** ohnedies nicht gegeben ist. Es genügt daher, bei der Ermittlung des Eigenkapitalzuwachses für das 1. Jahr der Anwendung (= Veranlagung 2000) zB auf den nachträglich ohnedies nicht mehr veränderbaren Eigenkapitalstand zum 1.1.1998 oder 1.1.1999 abzustellen. Damit könnte jedenfalls in der Startphase die extrem aufwendige Aufrollung der EK-Entwicklung der letzten 7 Jahre vermieden werden. Aber auch in den Folgejahren könnte in Anbetracht der ohnedies nur sehr bescheidenen Begünstigungswirkung der Beobachtungszeitraum nach Ansicht der Kammer der Wirtschaftstreuhande auf **3 bis maximal 5 Jahre** verkürzt werden.

c) Berechnung des Eigenkapitals

Für die Berechnung der EK-Verzinsung soll nicht das handelsrechtliche bzw gesellschaftsrechtliche Eigenkapital maßgebend sein, sondern ein eigens zu diesem Zweck definiertes „Eigenkapital“, das - vereinfacht dargestellt – aus dem Jahresergebnis zuzüglich Einlagen abzüglich Entnahmen berechnet wird und im Rahmen eines gesondert zu führenden Evidenzkontos zu ermitteln ist.

Bei der Ermittlung dieses Eigenkapitals sieht die Kammer der Wirtschaftstreuhande folgende Probleme bzw Ungereimtheiten:

Unverständlich ist der in den EB vertretene Standpunkt, daß „**buchungstechnische Einlagen und Entnahmen**“ (zB steuerfreie Erträge und nicht abzugsfähige Aufwendungen) bei der EK-Veränderung nicht zu berücksichtigen sind. Abgesehen davon, daß die Berechnungen dadurch beträchtlich verkompliziert werden, ist diese Ansicht nach Meinung der Kammer auch steuersystematisch verfehlt. Es besteht nämlich

kein sachlicher Grund, zB Einnahmen nur deswegen nicht als Eigenkapitalmehrungen zu berücksichtigen, weil sie durch eine steuerliche Sondervorschrift (zB Steuerbefreiungen gem § 3 EStG, Beteiligungserträge gem § 10 KStG) steuerfrei gestellt sind (gleiches gilt vice versa für Betriebsausgaben, die infolge Verausgabung zu einer tatsächlichen EK-Minderung führen, aber wiederum aufgrund einer steuerlichen Sondervorschrift, zB § 20 EStG, § 12 KStG oder § 162 BAO, steuerlich nicht absetzbar sind). Nicht als EK-Veränderung berücksichtigt werden sollten vielmehr alle jene steuerlich wirksamen Positionen, denen keine tatsächlichen EK-Veränderungen gegenüberstehen (wie zB Forschungsfreibetrag, Zuschläge für Wertpapierunterdeckung udgl). Der IFB sollte systematisch richtig im Jahr der Geltendmachung als EK-Minderung und mit Ablauf der 4-jährigen Bindungsfrist als EK-Erhöhung berücksichtigt werden, was auch der tatsächlichen buchtechnischen Behandlung entsprechen würde.

Abweichungen zwischen handelsrechtlichem und steuerlichem Eigenkapital sind lediglich in jenen Fällen vorstellbar, in denen die Wertansätze von Vermögensgegenständen und Schulden handelsrechtlich und steuerrechtlich abweichen (zB bei abweichender handelsrechtlicher Vorrätebewertung, bei handelsrechtlich abweichenden Sozialkapitalrückstellungen, bei handelsrechtlicher Aufwertung im Zuge von Umgründungen).

Nicht eindeutig geklärt ist die Behandlung der **Ertragsteuern** auf den Jahresgewinn bei Körperschaften. Nach Ansicht der Kammer sollte dabei – schon im Interesse einer Gleichstellung mit den Personenunternehmen - nach Zu- bzw Abflußgrundsätzen vorgegangen werden (dh die KöSt wird immer erst bei Bezahlung als EK-Minderung behandelt). Ungeklärt ist weiters auch die Behandlung jenes Eigenkapitals, das auf ausländische Betriebsstätten entfällt.

Nutzungsentnahmen (Privatanteile von betrieblichen Wirtschaftsgütern, wie zB PKW, Telefon etc) und **Nutzungseinlagen** (anteilige Strom-, Telefon- und sonstige Betriebskosten in gemischt genutzten Gebäuden) sollten – ebenso wie das Jahresergebnis – aus Vereinfachungsgründen auf das Ende des Wirtschaftsjahres (= Beginn des Folgejahres) bezogen werden.

Bei Anwendung der vorstehend dargestellten Systematik bestünde auch relativ einfach die Möglichkeit, die der Berechnung des durchschnittlichen Eigenkapitals zugrunde liegenden EK-Anfangs- und -Endstände mit dem handelsrechtlichen Eigenkapital zu verproben: Die Differenzen müßten sich dann nämlich auf die Abweichungen bei den Wertansätzen von Vermögensgegenständen und Schulden, die abgegrenzte (noch nicht bezahlte bzw gutgeschriebene) Körperschaftsteuer und allenfalls auf fiktive Entnahmen aus der Beseitigung von Kaskadeneffekten (siehe oben Punkt a)) beschränken.

Problematisch ist auch die vorgesehene Behandlung der Investitionen in **Finanzanlagen** (zB Wertpapieranschaffungen) als Entnahmen und damit EK-Minderungen. Mit dieser Bestimmung sollen offensichtlich steuerlich unerwünschte Einlagen bzw Einlagenverwendungen zwecks (steuergünstiger?) Kapitalveranlagung im Unternehmen verhindert werden. Abgesehen davon, daß der Begriff der „Finanzanlage“ unklar ist (ist ein betriebliches Sparbuch oder ein Festgeld auch eine Finanzanlage?) und diesbezügliche Mißbräuche angesichts der immer nur einmaligen (und betraglich ohnedies sehr bescheidenen) steuerlichen Wirkung von EK-Zuführungen ohnedies

kaum vorstellbar sind, führt diese Bestimmung zu weiteren Verkomplizierungen der ohnedies schon mehr als komplizierten Regelung. So gelten zB nach dem Entwurf Anschaffungen von Finanzanlagen als Entnahmen, demzufolge müßten systematisch richtig aber Veräußerungen von Finanzanlagen als Einlagen behandelt werden. Unverständlich ist überdies, daß auch steuerrechtlich vorgeschriebene Anschaffungen von Finanzanlagen (zB die Wertpapierdeckungen gem § 14 EStG) zum Nachteil der Unternehmen als Entnahmen und damit als EK-Minderungen behandelt werden müßten. Die Kammer der Wirtschaftstreuhandler empfiehlt daher dringend, die für Finanzanlagen vorgesehenen Sonderbestimmungen ersatzlos zu streichen.

Nach Ansicht der Kammer der Wirtschaftstreuhandler sollten überdies – zumindest durch entsprechende Hinweise in den EB – **Vereinfachungsregelungen für Klein- und Mittelbetriebe** vorgesehen werden. So wäre es zB im Interesse einer einfachen und kostengünstigen Handhabung der Begünstigung sinnvoll, bei Klein- und Mittelbetrieben zumindest erlaßmäßig eine Berechnung des durchschnittlichen Eigenkapitals auf Basis der durchschnittlichen Monatsendstände des Eigenkapitals zuzulassen.

d) Zinssatz

Die Orientierung am Zinssatz für Schuldner erster Bonität erscheint schwer nachvollziehbar und daher problematisch. Sinnvoller wäre eine Orientierung an der SMR oder an einem anderen eindeutigen Referenzzinssatz (allenfalls zuzüglich eines Zuschlages).

e) Besteuerungstechnik des EK-Zinsenabzugs

Der für den Eigenkapitalzuwachs im Unternehmen als Betriebsausgabe absetzbare Zinsenbetrag ist nicht steuerfrei, sondern wird lt Entwurf auf der Ebene des Eigenkapitalgebers steuerlich als Zinsertrag erfaßt und – abgesehen von der bereits oben erörterten Beseitigung von Kaskadeneffekten bei Körperschaften – mit 25% KEST (end)besteuert (wobei im Falle von Körperschaften dieser Steuerbetrag trotz Zurechnung an den Gesellschafter allerdings offensichtlich von der Körperschaft und nicht vom Gesellschafter bezahlt wird).

Die im Entwurf gewählte Besteuerungstechnik ist kompliziert, führt bei der Anwendung – wie die bisherigen Diskussionen gezeigt haben – zu zahlreichen Mißverständnissen und erfordert eine Reihe von Änderungen bei diversen Bestimmungen des EStG und KStG. Die Kammer der Wirtschaftstreuhandler schlägt daher vor, die Besteuerungstechnik in der Form zu vereinfachen, daß der EK-Zinsenbetrag nur als eine Art **Sondergewinn** behandelt und mit einem **begünstigten Steuersatz von 25%** besteuert wird. Wenn das Einkommen vor EK-Zinsenabzug negativ ist oder geringer ist als der EK-Zinsenbetrag, könnte die Geltendmachung des Zinsenabzugs auch zu einem vortragsfähigen Verlust führen. Der Zinsenbetrag müßte aber auch in diesem Fall mit 25% besteuert werden. Diese Rechtsfolge ist aber nicht zwingend, weil auf den EK-Zinsenabzug verzichtet werden kann (Antragsprinzip). Es sollte überdies jedenfalls auch möglich sein, den Zinsenabzug nicht nur mit dem zulässigen Höchstbetrag, sondern auch mit jedem beliebigen darunter liegenden Teilbetrag in

Anspruch zu nehmen (also zB bei einem nur geringen Gewinn eben bis zur Höhe dieses Gewinnes).

Die derzeit vorgesehene Besteuerungstechnik (Zinsenzuflußfiktion beim Eigentümer) könnte auch zu Problemen bei Unternehmen mit ausländischen Eigentümern führen, die in DBA-Partnerstaaten ansässig sind. Die DBA-Regelungen würden voraussichtlich zu einer Unterdrückung des im Rahmen der Eigenkapitalgeber-Besteuerung vorgesehenen KEST-Abzuges führen, womit Unternehmen mit ausländischen Eigentümern im Verhältnis zu jenen mit österreichischen Eigentümern von vornherein begünstigt wären.

Grundsätzlich ist in diesem Zusammenhang auch darauf hinzuweisen, daß die **Entlastungswirkung des EK-Zinsenabzugs bei Kapitalgesellschaften** im Vergleich zu natürlichen Personen **wesentlich geringer** ist. Bei Kapitalgesellschaften beträgt der Steuervorteil zunächst 9% des EK-Zinsenbetrages (34% abzüglich 25%). Wird dieser Steuervorteil in der Folge (als höherer handelsrechtlicher Gewinn) an die Gesellschafter ausgeschüttet, fällt davon nochmals 25% KEST an, sodaß nur mehr ein **Netto-Vorteil von 6,25%** verbleibt. Demgegenüber beträgt der Steuervorteil bei einkommensteuerpflichtigen Unternehmern bis zu 25% des EK-Zinsenbetrages (50% abzüglich 25%). Systematisch konsequent wäre daher eine Steuerfreistellung (KEST-Freistellung) des Zinsenabzugsbetrages bei der Ausschüttung an die Gesellschafter. Als Zwischenvariante für die Beseitigung dieses sachlich nicht zu rechtfertigenden Ungleichgewichts käme auch eine Reduktion des 25%igen Steuersatzes für die Besteuerung des EK-Zinsenbetrages bei Kapitalgesellschaften auf zB 17% (halber KöSt-Satz) in Frage.

f) Sonstige Anmerkungen

Die unter Art I Z 13 – 15 vorgesehenen Ergänzungen der §§ 21 – 23 EStG erscheinen überflüssig und können nach Ansicht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder ersatzlos gestrichen werden.

6. § 14 Abs. 12 EStG – Jubiläumsgeldrückstellung

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder weist in diesem Zusammenhang auf die Notwendigkeit hin, daß – entsprechend den Vorschlägen in der Literatur (vgl zB ÖStZ 1999, 114) - für die Jubiläumsgeldrückstellung **vereinfachte Berechnungsmöglichkeiten** vorgesehen werden sollten.

Die steuerliche Jubiläumsgeldrückstellung ist grundsätzlich nach dem Ansammlungsverfahren (Gegenwartswertverfahren) zu bilden. Es sollte jedoch auch die Bildung der Jubiläumsgeldrückstellung vereinfachend nach folgendem Verfahren zulässig sein:

- Berechnung der Rückstellung nach dem Fachgutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder KFS RL 2 (Teilwertverfahren) mit einem Zinssatz von 6 % und einem Fluktuationsabschlag von 20% und unter Abzug eines pauschalen Abschlags von zB 10 % (als Art pauschale Umrechnung auf das Ansammlungsverfahren in Form des Gegenwartswertverfahren).

- In der Regel wird am 1.1.1999 bzw. zu Beginn des Wirtschaftsjahres, das im Jahr 1999 endet, ein versteuerter und ein nicht versteuerter Rückstellungsteil bestehen. Aus Gründen der Verwaltungsökonomie sollte es zulässig sein, anstelle einer genauen (mitarbeiterindividuellen) Verfolgung der Differenzen den nicht steuerwirksamen Rückstellungsteil über einen Zeitraum von (zB zehn Jahren) steuerwirksam abzuschreiben.

Wünschenswert wäre überdies, in einem absehbaren Zeitraum auch eine Angleichung des handels- und steuerrechtlichen Rückstellungsansatzes zu gestatten.

7. § 23a - Verluste bei beschränkter Haftung

Bereits zum neuen Verlustausgleichsverbot nach § 2 Abs 2 EStG wurde darauf hingewiesen, daß Scheinverluste im EStG 1988 bereits durch zahlreiche Verlustausgleichsverbote in ihrer steuerlichen Verwertbarkeit beschränkt worden sind. Es kommt daher auch durch diese Bestimmung wiederum nur zu einer Einschränkung des Ausgleichs von **realen wirtschaftlichen Verlusten**.

Die Beschränkung des Verlustausgleichsverbotes auf einzelne Rechtsformen bzw einzelne Gesellschafter, nämlich beschränkt haftende Gesellschafter, steht auch mit dem Gedanken der Rechtsformneutralität der Unternehmensbesteuerung in eklatantem Widerspruch.

Durch die Steuerpflicht des negativen Kapitalkontos bei Veräußerung kommt es ohnedies zur Nachholung der steuerwirksam geltend gemachten Verluste – die Gefahr eines Steuerausfalls besteht daher nicht.

Im übrigen kann auf die ausführlichen rechtspolitischen Bedenken des Schrifttums zur Vorgängerbestimmung, nämlich § 23a EStG 1972, und auf die aus der langjährigen Praxis bekannten Probleme mit der Anwendung dieser Bestimmungen hingewiesen werden. Unverständlich ist auch, warum **außerbilanzmäßige Betriebsausgaben** (wie zB der Forschungsfreibetrag) den maßgebenden Kapitalkontenstand beeinflussen sollen.

8. § 26 Z 7 lit. a EStG – Bezugsumwandlung

Die vorgesehene Ergänzung dieser Bestimmung zielt offensichtlich auf eine Absicherung der gesetzwidrigen BMF-Erlässe zur Bezugsumwandlung ab. Die Formulierung scheint jedoch **überschießend, weil über die bisherigen Erlässe hinausgehend**:

Während die Lohnsteuerrichtlinien 1999 (Rz 759: „*Verzichtet ein Arbeitnehmer auf Bezüge, auf die er einen Rechtsanspruch hat, ...*“ und Rz 761: „*Werden eine Belohnung oder ein sogenannter Bonus, auf den die Arbeitnehmer keinen Anspruch haben, vom Arbeitgeber einer Pensionskasse zugeführt, liegen Arbeitgeberbeiträge vor*“) eindeutig nur dann von „Arbeitnehmerbeiträgen“ sprechen, wenn Lohnbestandteile betroffen sind, auf die der Arbeitnehmer bereits einen Anspruch hat oder einen Anspruch haben wird, und diese der Möglichkeit einer „Barlohn-Umwandlung“

in Arbeitgeberbeiträge entziehen, geht § 26 Z 7 lit a) EStG in der Entwurfsfassung viel weiter:

Der Text des derzeitigen Entwurfes stellt nur iZm zukünftigen Lohnerhöhungen auf den Anspruch des Arbeitnehmers ab, geht aber abgesehen davon vom „bisher gezahlten Arbeitslohn“ aus, ohne zu differenzieren, ob dieser gezahlte Arbeitslohn auf bestehende Ansprüche des Arbeitnehmers zurückzuführen ist oder auf freiwillige Leistungen des Dienstgebers, so wie sie in den LStR 1999, Rz 761, beschrieben sind. Bei enger Auslegung könnten auch zB bisher freiwillig bezahlte Prämien erfaßt sein, weil auch diese „bisher gezahlten Arbeitslohn“ darstellen.

Im Sinne der mehrfach bekundeten Absicht, daß **nur die bisherige Erlaßregelung gesetzlich abgesichert werden soll**, wäre eine entsprechende Klarstellung wünschenswert.

9. § 33 Abs. 3 EStG – Tarif, allgemeiner Steuerabsetzbetrag

Die komplizierten Regelungen für die Einschleifung des allgemeinen Absetzbetrages wecken Assoziationen an die „**Denksportjudikatur**“ des VfGH und könnten daher verfassungswidrig sein. Ein Steuergesetz, wie das EStG, von dem alle erwerbstätigen Staatsbürger betroffen sind, sollte nach Ansicht der Kammer der Wirtschaftstreuhande einen Tarif enthalten, der es grundsätzlich allen Steuerpflichtigen ermöglicht, für einfachere Fälle und in den für die Mehrheit relevanten Tarifbereichen die Steuer selbst und auch mit einfachen technischen Mitteln zu berechnen. Dies ist bei den vorliegenden Einschleifregelungen nicht mehr der Fall. Vielmehr muß davon ausgegangen werden, daß auch Experten nicht mehr in der Lage sind, in den betroffenen Tarifbereichen einfache Steuerberechnungen ohne EDV-Unterstützung durchzuführen.

10. § 30 EStG – Spekulationsbesteuerung für Kapitalanlagen

Bei der geplanten Erweiterung der Spekulationsbesteuerung, insbesondere der Einführung der von den Banken zu erhebenden „Spekulationsertragsteuer“, ist nach Ansicht der Kammer der Wirtschaftstreuhande zunächst die Frage nach der **Verhältnismäßigkeit des erhofften Steuerertrages zu den zu erwartenden Kosten der Einhebung der neuen Abzugsteuer** zu stellen. Wenn man bedenkt, daß das erwartete zusätzliche „Spekulationsertragsteuer“-Aufkommen lediglich in der Größenordnung des derzeitigen BUSt-Aufkommens liegen wird (das sind rd 800 Mio S oder etwa 4 Promille des Lohnsteueraufkommens), so muß die Frage gestellt werden, ob dieses Aufkommen die dadurch verursachten EDV-Kosten für die Depotumstellung bei den Banken (und zwar von der Programmierung bis zu den Testläufen), die österreichweit über alle Sektoren der gesamten Kreditwirtschaft auf **mindestens 3 Mrd S** geschätzt werden, tatsächlich rechtfertigen kann. Wiewohl die Kammer der Wirtschaftstreuhande in ihrem Memorandum zur Steuerreform 2000 die Abschaffung der BUSt gefordert hat und diesen Reformschritt daher grundsätzlich begrüßt, erscheint eine Gegenfinanzierung durch eine derartig aufwendige Besteuerung auf Kosten der Banken und damit letztlich der Bankkunden (da die Banken diese Kosten ja auf die Kunden über entsprechende Bankgebühren weiterwälzen werden) doch äußerst

fraglich, ja die Beibehaltung der BUST unter Verzicht auf die Erweiterung der Spekulationsbesteuerung sogar als das kleinere „Übel“.

Der vorliegende Gesetzesentwurf sieht vor, daß die bisher einjährige Spekulationsfrist für alle ab dem 1.10.2000 im Privatvermögen angeschafften Finanzanlagen (zB Wertpapiere, Ausleihungen), Termingeschäfte, Swaps udgl auf zwei Jahre ausgedehnt wird, wobei die Steuer primär durch Abzug an der Quelle (= depotführende Kreditinstitute oder Veräußerer) und sekundär durch „normale“ Veranlagung eingehoben werden soll. Problematisch ist, daß die „Bürde“ der Administration der neuen Abzugsteuer **nur den inländischen Kreditinstituten** auferlegt werden soll, was einen Wettbewerbsnachteil gegenüber der **ausländischen Konkurrenz** mit ihren inländischen Zweigniederlassungen bedeutet.

Die geplante „Spekulationsertragsteuer“ ist nach Ansicht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder **überschießend, nicht ausreichend determiniert, technisch nur mit Schwierigkeiten administrierbar** und im Verhältnis zu den verursachten Kosten aus volkswirtschaftlicher Sicht **ineffizient**.

Die sog „Spekulationsertragsteuer“ ist **überschießend**, weil

- Fälle erfaßt werden, die vom Grundtatbestand des § 30 EStG nicht erfaßt sind (zB Schenkungen, Depotüberträge auf verschiedenster rechtlicher Grundlage, Swaps - derzeit schon zweifelhaft! - etc),
- es im Bereich der Investmentfonds zu einer Besteuerung von Substanzgewinnen kommt, die nicht innerhalb der Spekulationsfrist erwirtschaftet wurden.

Die Spekulationsertragsteuer ist **nicht ausreichend determiniert**, weil

- der Begriff „Finanzanlagen iSd § 224 Abs 2 HGB“ im Hinblick auf das zu erfassende Privatvermögen ungeeignet ist (der Bezug zum HGB erscheint nicht zielführend, die dort genannten Anlagen müssen den Charakter von „Anlagevermögen“ haben, was insbesondere hinsichtlich der beabsichtigten Behaltefrist Bedeutung hat),
- bei den weiters genannten Termin- und Optionsgeschäften derzeit umstritten ist, ob und inwieweit diese Geschäfte überhaupt dem Spekulationstatbestand unterliegen (Differenzgeschäfte sind ja bekanntlich ihrem Wesen nach nicht auf die Anschaffung von Wertpapieren gerichtet, sondern folgen vielmehr dem Gedanken von Spiel und Wette),
- die Einbeziehung der Swaps als Tausch von Zahlungsströmen dem Grunde nach keinen Zusammenhang mit Spekulationsgeschäften erkennen läßt,
- weiterhin unklar ist, inwieweit die Bildung von Bewertungseinheiten (dh Kombination von Derivatgeschäft und Grundgeschäft) den Spekulationstatbestand iSd § 30 EStG tangiert, und
- der Terminus „*vergleichbare Wirtschaftsgüter*“ eine weite Interpretation zuläßt.

Die sog „Spekulationsertragsteuer“ ist **nur mit großen Schwierigkeiten administrierbar**, weil

- erhebliche Unsicherheiten im Anwendungsbereich - wie oben dargestellt – bestehen und
- darüber hinaus EDV-technisch nur schwer lösbare Probleme verursacht werden.

Beispielhaft sei hier auf folgende Problemfelder hingewiesen:

Die Einführung der „Spekulationsertragsteuer“ würde **ein funktionierendes Wertpapierverwaltungssystem gefährden**, da anstelle des bisher praktizierten Durchschnittspreisverfahrens ein Identitätspreisverfahren, sogar mit beiden Varianten: FI-FO und HIFO, notwendig wäre. Daher müßte zusätzlich zur bestehenden Depotbuchhaltung eine eigenständige Nebenbuchhaltung für Steuerzwecke entwickelt, getestet und implementiert werden. Selbst dann wäre nicht gewährleistet, ob das neue System alle möglichen Geschäfte einwandfrei erfassen und abwickeln kann. Derivatgeschäfte werden in peripheren Systemen abgebildet, die keine Schnittstellen zur Depotbuchhaltung aufweisen. Weitere Probleme bestehen bei Depotbewegungen, die keine Anschaffungen und Veräußerungen sind, aber aus Gründen einer Verpfändung vorgenommen werden müssen, bei Kapitalmaßnahmen (stock-splits, Bezugsrechte, Gratisaktien), bei Wertpapierleihe-Geschäften mit short-Verkäufen sowie bei Depotüberträgen an ein anderes depotführendes Institut (Meldung der relevanten Daten und ausreichende Bedeckung des Kundenkontos zur sog „Spekulationsertragsteuer“-Abfuhr).

Aus den vorher genannten Gründen ergeben sich für die Betroffenen (= Anleger sowie die Kreditwirtschaft) **nicht vorhersehbare** und daher **unzumutbare Haftungsfolgen** (insbesondere Beraterhaftung sowie Haftung für die Abfuhr der sog „Spekulationsertragsteuer“). Im übrigen ist auch das vorgesehene Meldesystem aus Gründen der besonderen Vertrauensstellung der Kreditinstitute gegenüber ihren Kunden und weiters aus organisatorischen und administrativen Gründen (Meldeflut sowohl bei den Instituten als auch bei der Finanzverwaltung!) abzulehnen.

Aber auch aus **verfassungsrechtlicher Sicht** ist die Spekulationsertragsteuer aus **zwei Gründen** bedenklich:

- Es könnte ein **Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz** vorliegen, da die geplante Regelung ein krasses - sachlich nicht gerechtfertigtes - Mißverhältnis zwischen der Belastung der Banken und dem erwarteten Ertrag für den Staat bewirken würde.
- Die Spekulationsertragsteuer könnte außerdem aufgrund der substantiellen Belastung der Banken bei gleichzeitigem geringen Abgabenertrag eine **Verletzung des Eigentumsrechts** darstellen.

Aus „technischer“ Sicht ist zu den geplanten Regelungen noch folgendes anzumerken:

- Es sollte klargestellt werden, daß – wie offensichtlich beabsichtigt - die Veranlagung nach § 30 Abs 8 Z 11 EStG individuell für jedes Veräußerungsgeschäft beantragt werden kann, ohne daß die Endbesteuerungswirkung für andere Spekulationsgeschäfte bzw für sonstige endbesteuerte Kapitalerträge verloren geht.
- § 30 Abs 8 Z 4 sollte so abgefaßt werden, daß es dem Steuerpflichtigen überlassen bleibt, die Identität der veräußerten Wertpapiere (zB durch die Nummern der einzelnen Stücke) nachzuweisen.
- Durch die Abgeltungsteuer kommt es bei natürlichen Personen zu einer Steuerbelastung von 25% der steuerpflichtigen Spekulationsgewinne. Demgegenüber beträgt bei **Stiftungen** - unter Einbeziehung der KEST auf Zuwendungen an Begünstigte – die Gesamtsteuerbelastung 43,75%. Damit wird die bisherige Systematik der Stiftungsbesteuerung verlassen, derzufolge die Gesamtsteuerbelastung auf Begünstigenebene (Steuerbelastung in der Stiftung zuzüglich Zuwendungs-

besteuerung) im wesentlichen jener Steuerbelastung entsprechen soll, die beim Stifter für diese Einkünfte angefallen wäre. Die Stiftung wird damit bei der Spekulationsgewinnbesteuerung im Gegensatz zur bisherigen Systematik der Stiftungsbesteuerung gegenüber Privatpersonen deutlich schlechter gestellt (systemwidrige Doppelbelastung).

11. § 108a und 108b EStG – Prämienbegünstigte Altersvorsorge

Die Kammer der Wirtschaftstreuhandler begrüßt grundsätzlich die Einführung einer steuerlichen Förderung für die private Altersvorsorge, bedauert aber, daß nicht das von der Steuerreformkommission vorgeschlagene und auch von der EU empfohlene EET-Konzept eingeführt wird. Sie anerkennt zwar, daß ein Prämienmodell geeignet ist, Sparkapital dem Versicherungsmarkt mit positiven gesamtwirtschaftlichen Konsequenzen zuzuführen, hält das Prämienmodell jedoch für ungeeignet, die zweite und dritte Säule der Altersversorgung in einer Weise zu stärken, wie dies zur langfristigen Sicherstellung einer effizienten Altersversorgung in Österreich notwendig wäre.

Die geplanten Maßnahmen sind auch deshalb problematisch, weil sie für die Abwicklung einer eher bescheidenen Förderung (Prämie von 4 EURO pro Monat bzw sogar nur von 2 EURO pro Monat unter Berücksichtigung der Versicherungssteuer) eine **unverhältnismäßige Administration** erfordern, die aus Anlegersicht den erzielten Renditevorteil wieder zunichte macht.

12. § 124b Z 31 - Lehrlingsfreibetrag

Die Bundesregierung hat immer wieder betont, daß ihr die Beschäftigung von Jugendlichen ein wichtiges Anliegen ist. Unter diesem Gesichtspunkt erscheint es als zielführend, den Lehrlingsfreibetrag nicht nur auf die § 124b Z 31 zitierten Berufsausbildungsvorschriften (insbesondere das Berufsausbildungsgesetz) zu beschränken. Dies würde nämlich bedeuten, daß zB die der Lehrlingsausbildung vergleichbare **Praktikantenausbildung der Wirtschaftstreuhandler** nicht unter diese Begünstigung fällt. Es wird daher angeregt, den Anwendungsbereich der Bestimmung auch auf **andere vergleichbare Einrichtungen zur Ausbildung von jugendlichen Mitarbeitern**, wie eben zB auf die Praktikantenausbildung der Wirtschaftstreuhandler, auszudehnen.

Der zusätzliche Lehrlingsfreibetrag hängt davon ab, daß die Lehrabschlußprüfung abgelegt wird. Dieser Umstand ist vom Lehrherrn üblicherweise nicht beeinflussbar. Es sollte daher für den zusätzlichen Lehrlingsfreibetrag ausreichen, wenn der Lehrling zumindest bis zum Ablauf der gesetzlichen Lehrzeit im Betrieb beschäftigt ist.

13. Sonstige Anregungen

13.1 Versorgungsrente

Mit der Entscheidung vom 26. Jänner 1999, 98/14/0045, hat der VwGH – ohne Beschlußfassung in einem verstärkten Senat - seine bisherige Rechtsauffassung zur steuerlichen Behandlung von Versorgungsrenten grundlegend geändert. Der Gerichtshof kam in dieser Entscheidung zum Schluß, daß im Bereich der Übertragung von Wirtschaftsgütern gegen Rente neben Gegenleistungs- und Unterhaltsrenten kein Raum für eine weitere Rentenart bestehe. Mit dieser Entscheidung verwirft der VwGH nicht nur seine eigene, jahrzehntelang gefestigte Rechtsprechung, sondern er stellt sich auch in einem klaren Widerspruch zur herrschenden Auffassung in Literatur und Verwaltungspraxis (siehe zB EStR 1984 Abschn 64 Abs 3 und LStR 1999 RZ 446ff).

Angesichts diesen massiven Eingriffs des österreichischen Verwaltungsgerichtshofs in jahrzehntelang gefestigte Strukturen des heimischen Steuerrechts wäre eine gesetzliche Verankerung des Instituts der Versorgungsrente in der historisch gewachsenen Ausprägung zu überdenken. Die Versorgungsrente ist gerade im Bereich der **Klein- und Mittelbetriebe** ein beliebtes und auch gerechtes Instrument der Unternehmensnachfolge. Sie ist beliebt, weil sie **einfach** zu handhaben ist (keine Betriebsveräußerung mit komplizierten und belastenden Steuerfolgen). Sie ist gerecht, weil sie dem steuerlichen **Grundsatz der Leistungsfähigkeit** entspricht: Der Übernehmer des Unternehmens (idR Familienangehörige), der die Rente zu zahlen hat und daher daraus wirtschaftlich belastet ist, kann diese steuerlich absetzen. Der Übergeber, der die Rente erhält, hat die Rente entsprechend seiner steuerlichen Leistungsfähigkeit zu versteuern.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder regt daher – auch im Hinblick auf die politisch vorgegebene Förderung der Unternehmensnachfolge - an, die **Versorgungsrente** auf Basis der bisherigen Judikaturgrundsätze zumindest für die **Übertragung von Betrieben, Teilbetrieben, Mitunternehmeranteilen und mehr als 10%igen Kapitalanteilen** zwischen nahen Angehörigen im Rahmen der Steuerreform 2000 **gesetzlich zu verankern**. Wünschenswert wäre eine **Optionsregelung**, bei der in jenen Fällen, bei denen von den Wertverhältnissen her eine Versorgungsrente vorliegt, von beiden Betroffenen gemeinsam auf die steuerliche Behandlung als Versorgungsrente (Sonderausgabe und sonstige Einkünfte) optiert werden kann (andernfalls Behandlung nach der neuen Rechtslage).

Im Rahmen einer gesetzlichen Regelung sollte auch eine Lösung für bisherige Versorgungsrentenfälle, die von der neuen VwGH-Judikatur betroffen sind, getroffen werden.

13.2 Unternehmensverpachtung – Betriebsaufgabeerklärung

Die Unternehmensverpachtung stellt in vielen Fällen die Vorstufe für die Unternehmensnachfolge dar. Sie ermöglicht es dem bisherigen Betriebsinhaber, vor der endgültigen Betriebsübergabe den potentiellen Nachfolger näher kennen zu lernen und seine wirtschaftlichen Fähigkeiten zu beobachten.

Die Unternehmensverpachtung ist allerdings mit der Problematik verbunden, daß von der Judikatur im Regelfall - vor allem wenn der Verpächter ein gewisses Alter erreicht hat und seine GSVG-Pension beantragt - eine **Betriebsaufgabe** mit Besteuerung

aller stiller Reserven unterstellt wird. Demgegenüber wird zB in Deutschland bei Betriebsverpachtung erst dann eine Betriebsaufgabe unterstellt, wenn der Verpächter eine solche **ausdrücklich erklärt**.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder regt daher – wie schon in ihrem Memorandum zur Steuerreform 2000 – nochmals die Einführung einer der deutschen Rechtslage entsprechenden Regelung (**Betriebsaufgabe erst bei entsprechender Erklärung des Verpächters**) an.

13.3 Umgründungen – Steuerspaltungen

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder ersucht weiters, die mit 31.12.1999 auslaufenden Begünstigungen für Steuerspaltungen nochmals zu verlängern. Dieses Ersuchen wird damit begründet, daß einerseits die Umgründungsfigur der Steuerspaltung für die Umgründungspraxis bei Klein- und Mittelbetrieben große Bedeutung hat und andererseits bestimmte Körperschaften (zB Genossenschaften) Spaltungen nach Handelsrecht mangels gesetzlicher Grundlage bisher noch immer nicht vornehmen können.

B. Umsatzsteuergesetz

1. Erleichterungen beim Buchnachweis der Ausfuhrumsätze

Gemäß Text des Pressepapiers der Bundesregierung zur Steuerreform 2000 soll die exportierende Wirtschaft Verwaltungsvereinfachungen beim Buchnachweis erhalten.

Nach den der Kammer der Wirtschaftstreuhänder vorliegenden Informationen soll dies in Form eines **Erlasses** erfolgen, der die materiellen Voraussetzungen dahingehend regelt, daß bei einem gesicherten Ausfuhrnachweis die Steuerbefreiung für Ausfuhrumsätze anerkannt wird, auch wenn kein formaler Buchnachweis vorliegt.

Da aber dieser Buchnachweis gesetzlich in § 7 Abs 1 letzter Satz UStG 1994 geregelt ist, sollte zur Vermeidung einer Rechtsunsicherheit die beabsichtigte Vereinfachung durch eine entsprechende **Änderung des Gesetzes** sichergestellt werden. Insbesondere sollte im Hinblick auf die bisherige VwGH-Judikatur und Verwaltungspraxis, welche den Buchnachweis als materielle Voraussetzung für die Ausfuhrbefreiung sowie die Befreiung anderer durch Buchnachweis zu belegende Befreiungen im Zusammenhang mit dem Export sieht, die Vereinfachung durch eine gesetzliche Regelung abgesichert werden, welche den automatischen Verlust der Befreiung im Falle von Mängeln beim Buchnachweis ausschließt.

2. Eigenverbrauch

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder schlägt vor, die Formulierung der Eigenverbrauchsbestimmungen an die entsprechenden gemeinschaftsrechtlichen Vorgaben in Art 5 und 6 der 6. EU-RL anzupassen. Als Vorbild dazu könnte die in Deutschland durch das Steuerentlastungsgesetz 1999/2000/2002 vorgenommene Neuregelung dienen. Darin ist insbesondere folgende Änderung des § 3 UStG vorgesehen:

„Einer Lieferung gegen Entgelt werden gleichgestellt

- 1. die Entnahme eines Gegenstandes durch einen Unternehmer aus seinem Unternehmen für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen;*
- 2. die unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes durch einen Unternehmer an sein Personal für dessen privaten Bedarf, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen;*
- 3. jede andere unentgeltliche Zuwendung eines Gegenstandes, ausgenommen Geschenke von geringem Wert und Warenmuster für Zwecke des Unternehmens.*

Voraussetzung ist, daß der Gegenstand oder seine Bestandteile zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.“

Weiters müßte eine Ergänzung des § 3a UStG folgenden Inhalts erfolgen:

„Einer sonstigen Leistung gegen Entgelt werden gleichgestellt

1. *die Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Gegenstandes, der zum vollen oder teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt hat, durch einen Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen;*
2. *die unentgeltliche Erbringung einer anderen sonstigen Leistung durch den Unternehmer für Zwecke, die außerhalb des Unternehmens liegen, oder für den privaten Bedarf seines Personals, sofern keine Aufmerksamkeiten vorliegen.“*

3. Liebhaberei

Die Kammer der Wirtschaftstrehänder hat schon mehrfach darauf hingewiesen, daß die umsatzsteuerliche Definition der „Liebhaberei“ entsprechend Art 4 Abs 1 6.EU-RL richtlinienkonform formuliert werden sollte.

4. Vorsteuerpauschalierung – Anpassung an Neuregelung der Option für Grundstücksumsätze

Die Kammer der Wirtschaftstrehänder regt im Hinblick auf die Änderung des § 6 Abs 2 UStG (Option auf USt-Pflicht für Grundstücksumsätze) folgende Anpassung der Bestimmung des § 14 Abs 1 Z 1 UStG 1994 an:

„... ausgenommen

- a) Vorsteuerbeträge für Lieferungen von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, die der Abnutzung unterliegen und deren Anschaffungskosten 15.000 S übersteigen. ...
- b) Vorsteuerbeträge für sonstige Leistungen im Zusammenhang mit der Herstellung von ~~abnutzbaren~~ Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens, deren Herstellungskosten 15.000 S übersteigen;“

Hinsichtlich des Datums des Inkrafttretens der vorgeschlagenen geänderten Fassung des § 14 Abs 1 Z 1 lit a) und b) UStG 1994 wird angeregt, dieses an jenes der Neuregelung der Option bei Grundstücksumsätzen anzugleichen, weshalb die vorgeschlagene Änderung gleichfalls am 19.6.1998 in Kraft treten sollte, um Kollisionen zwischen den erwähnten Bestimmungen zu vermeiden.

5. Unentgeltliche Betriebsübertragung und Umsatzsteuer

Bei der unentgeltlichen Übertragung von Betrieben zwischen Familienangehörigen ist ertragsteuerlich idR Buchwertfortführung und damit eine steuerneutrale Überbindung der vorhandenen Substanz möglich. *Umsatzsteuerlich* wird dem Vorgang der unentgeltlichen Übertragung gedanklich die Entnahme des Betriebes ins Privatvermögen vorangestellt, wodurch dieser in die Eigenverbrauchsbesteuerung einbezogen wird. Durch die Bestimmung des § 12 Abs 15 UStG wird ermöglicht, die auf den Eigenverbrauch entfallende Umsatzsteuer dem Erwerber gegenüber gesondert in einer Rechnung auszuweisen, sodaß dieser den Vorsteuerabzug vornehmen kann.

Dies galt nach Rechtslage vor dem Budgetbegleitgesetz 1998, BGBl 1998/79, auch für die nach § 12 Abs 10 UStG anteilig zu korrigierenden Vorsteuerbeträge aus Grundstückslieferungen der letzten zehn Jahre. § 12 Abs 15 UStG schaffte iVm Abs 14 leg cit die Möglichkeit, den Berichtigungsbetrag dem Erwerber in Rechnung zu stellen und gewährleistete damit auch umsatzsteuerlich die steuerneutrale Übertragung des Vermögens.

Durch den Wegfall des § 12 Abs 14 UStG durch das Budgetbegleitgesetz 1998 und der damit einhergehenden Adaptierung des § 12 Abs 15 leg cit ist eine **steuerneutrale Überbindung der Vorsteuerkorrektur nicht mehr möglich**. Die nach § 6 Abs 2 UStG idF Budgetbegleitgesetz 1998 nunmehr bestehende Möglichkeit, einen nach § 6 Abs 1 Z 9 lit a UStG steuerfreien Grundstücksumsatz als steuerpflichtig zu behandeln, führt zum Teil zu beträchtlichen Kostenbelastungen und erschwert damit die unentgeltliche Betriebsübertragung im Familienverband erheblich (dazu ausführlich RdW 1999, 43). Daran vermag auch die durch Erlaß des BMF, GZ 09 0629/3-IX/9/98, ermöglichte Teiloptionsmöglichkeit (auf abgrenzbare Gebäudeteile) grundsätzlich nichts zu ändern.

Als Ergebnis ist festzuhalten: **Die steuerneutrale unentgeltliche Überführung von Betrieben mit typischerweise vorhandenen privat genutzten Räumlichkeiten ist umsatzsteuerlich nur noch dann möglich, wenn eine Vorsteuerkorrektur mangels zu berichtigender Vorsteuern nicht mehr vorzunehmen ist.** In grunderwerbsteuerlicher und grundbuchsgebührenrechtlicher Hinsicht bringt die Optionsmöglichkeit nach § 6 Abs 2 UStG idF Budgetbegleitgesetz 1998 aufgrund der Erhöhung der Bemessungsgrundlage um die jeweilige Umsatzsteuerkomponente jedenfalls **weitere Kostenbelastungen** mit sich. Dasselbe gilt für die an die Bemessungsgrundlage anknüpfenden Rechtsanwalts-, Notar- und Maklertarife. Als Strategien zur Kostenminimierung bieten sich die Vermeidung von Investitionen in den letzten zehn Jahren vor Übertragung bzw das Hinausschieben der Investitionen auf einen Zeitpunkt nach Betriebsübertragung an. Unternehmer müssen sich also heute überlegen, ob sie in Anbetracht der bevorstehenden Betriebsübergabe an ihre Kinder möglichst alle Investitionen unterlassen sollen. Als der Gesetzgeber mit der gesetzlichen Neuregelung insolvenzrechtliche Probleme des Fiskus zu entschärfen suchte, dürfte er die Folgewirkungen seiner legislatischen Tätigkeit nicht umfassend genug bedacht haben.

Die Wiedereinführung der Vorsteuer-Weiterleitung nach § 12 Abs 15 UStG wäre nach Ansicht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder in Hinblick auf die Vermeidung erheblicher Kostensteigerungen bei Unternehmensübertragungen im Familienverband deshalb wünschenswert.

C. Gebührengesetz

1. § 16 Abs 2 Z 1 GebG (samt einleitendem Obersatz - irreführende Formulierung „§ 16 Abs 2 samt Z 1“) – Auslandsbeurkundung

Die Ersetzung des Tatbestandsmerkmals „wenn die Parteien des Rechtsgeschäftes Gebühreninländer sind“, durch „wenn mindestens eine Partei des Rechtsgeschäftes“ Gebühreninländer ist“, ist problematisch. Eigenartig mutet auch die Begründung an, so als ob sich der Gebühreninländer seinen Vertragspartner (Gebühreninländer oder Gebührenausländer) aussuchen könnte.

Die unterschiedslose Anknüpfung an ein Tatbestandsmerkmal „eine Partei Gebühreninländer“ ist zudem systemwidrig, da sie nicht zwischen einseitig- und zweiseitig-verbindlichen Rechtsgeschäften und bei einseitig-verbindlichen Rechtsgeschäften nicht danach unterscheidet, ob der Gebühreninländer derjenige ist, der sich „verbindet“, oder nicht (vgl nicht nur § 16 Abs 1 GebG, sondern auch § 28 Abs 1 GebG).

Es kommt auch im Vergleich zu Angehörigen anderer Mitgliedsstaaten zu einer (schwer rechtfertigbaren) Diskriminierung des Gebühreninländers, der - mit wem immer - im Ausland - wo immer - ein beurkundetes Rechtsgeschäft abschließt.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder weist weiters nachdrücklich und mit Protest darauf hin, daß im vorliegenden Entwurf keine einzige der Empfehlungen der Steuerreformkommission umgesetzt wird. Es wird diesbezüglich auf die umfangreichen Verbesserungs- und Novellierungsvorschläge laut den letzten Stellungnahmen der Kammer verwiesen. Ebenso wird in Erinnerung gerufen, daß das Gesetz den Namen Steuerreformgesetz tragen soll, von einer Reform des Gebührenrechts hier aber nichts zu erkennen ist.

D. Kapitalverkehrsteuergesetz

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder begrüßt den ersatzlosen Wegfall der Börsenumsatzsteuer. Im Interesse der Förderung der unternehmerischen Eigenkapitalzufuhr wäre es auch wünschenswert gewesen, im Rahmen der Steuerreform 2000 – wie von der Steuerreformkommission vorgeschlagen – auch die Gesellschaftsteuer abzuschaffen.

In Anbetracht der Beibehaltung der Gesellschaftsteuer wird nochmals auf die von der Kammer in der Vergangenheit vorgelegten Verbesserungsvorschläge zur Gesellschaftsteuer hingewiesen.

E. Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz

1) § 11 Abs 1 ErbStG

Die vorgeschlagene Änderung „unterläuft“ das VwGH-Erkenntnis vom 20.8.1998, 95/16/0298. In diesem Erk hat der VwGH die Auffassung vertreten, daß für den Fall einer steuerlichen negativen Vorschenkung kein Anlaß bestehe, die Saldierung mit späteren positiv bewerteten Schenkungen **nicht** zuzulassen.

Verfehlt ist deshalb die Ansicht der EB, daß die Änderung der Klarstellung dienen soll, weil sie unzweifelhaft zu einer Verschärfung der Steuerbelastung führt. Bemerkenswert ist die Parallelität des Vorgehens des österreichischen und des deutschen Gesetzgebers. Die dem § 11 Abs 1 letzter Satz ErbStG idF Steuerreform 2000 vergleichbare Regel des § 14 Abs 1 letzter Satz dErbStG 1974 erging - als ebenfalls nur „klarstellende Regelung“ (Bundestagsdrucksache VI/3418, 69) - in Vorahnung der unmittelbar nachfolgenden Urteile des BFH vom 28.7.1976, II R 71/69, BStBI II 1976, 785, bzw. 10.11.1976, II R 135/70, BStBI II 1977, 50, und stellt nach einhelliger Meinung der deutschen Kommentatoren ein materielle Verschlechterung der Rechtslage dar und nicht eine bloße „Klarstellung“ (*Meincke*, ErbStG¹¹, München 1997, § 14 Rz 25; *Troll/Gebel/Jülicher*, ErbStG⁶, Stand: Juli 1998, § 14 Rz 30).

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder regt deshalb an, von dieser Änderung abzu- sehen, weil dadurch dem Zweck des § 11 ErbStG nicht mehr entsprochen wird, den **Nettozuwachs** im Vermögen des Bereicherten, der sich nach der Saldierung innerhalb von 10 Jahren ergibt, zu erfassen.

2. § 15a ErbStG - Begünstigung für Betriebsübergabe

2.1 Allgemeine Bemerkungen

Obwohl die vorgeschlagene Regelung im Interesse der österr Wirtschaft zu begrüßen ist, wird der Grundgedanke, der dieser Regelung zugrunde liegt, bedauerlicherweise nur unvollständig und mit **vielen Einschränkungen** umgesetzt.

Das dBVerfG hat in den Entscheidungen vom 22.6.1995 (BStBI II 655 und BStBI II 671) zum Ausdruck gebracht, daß die **Verfügbarkeit** über den Betrieb und einzelne dem Betrieb zugehörige Wirtschaftsgüter **beschränkter** ist als bei betrieblich ungebundenem Vermögen. Der Gleichheitssatz fordert, diese verminderte Leistungsfähigkeit bei den Erben zu berücksichtigen, die einen solchen Betrieb weiterführen, ohne daß Vermögen und Ertragskraft des Betriebes durch den Erbfall vermehrt würden. Die Erbschaftssteuer muß deshalb so bemessen werden, daß die Fortführung des Betriebes durch die Steuerbelastung nicht gefährdet wird. Diese Verpflichtung, eine verminderte finanzielle Leistungsfähigkeit erbschaftsteuerlich zu berücksichtigen, ist unabhängig von der verwandtschaftlichen Nähe zwischen Erben/Beschenkten und Erblasser/Schenker.

Im deutschen Erbschaft- und SchenkungsteuerG sind deshalb für (unentgeltliche) Übergänge bzw Übertragungen von Betriebsvermögen bzw von betrieblich gebundenen Vermögen in **drei Schritten Begünstigungen** vorgesehen:

- Freibetrag (DM 500.000),
- von den Werten, die diesen Freibetrag übersteigen, ist (überdies) ein Bewertungsabschlag von 40 % (bei Betrieben, Teilbetrieben und Mitunternehmeranteilen) vorgesehen und
- unabhängig von der verwandtschaftlichen Nähe zwischen Zuwender (Erblasser) und Erwerber sind die **begünstigten Steuersätze der Steuerklasse I** anzusetzen.

Dies vor dem Hintergrund, daß die erbschafts- und schenkungssteuerlichen Wertansätze (überdies) – von Grundstücken abgesehen – aus der Ertragsteuerbilanz übernommen werden (§ 12 Abs 5 dErbStG).

Dieses Regelungskonzept ist nach Ansicht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder auch in Österreich (aus [steuer]standortpolitischen Überlegungen) anzustreben, würde doch insbesondere durch die Steuersatzbegünstigung die Nachfolgeproblematik (insgesamt) wesentlich entschärfet werden, weil diesfalls die Betriebe an die jeweils geeignetsten (fortführungswilligen und -fähigen) Nachfolger belastungsschonend übergeben werden könnten.

2.2 Anmerkungen zur vorgesehenen Regelungskonzept

- Im Abs. 1 sollte an die Stelle des Wortes „Verpflichtungen“ der Begriff „**Aufgaben**“ gesetzt werden, da sonst dieser Freibetrag möglicherweise nur in wenigen Fällen auf **Kommanditisten** oder atypische stille Gesellschafter anzuwenden wäre. Diese haben bekanntlich nach dem Gesetz außer der Pflichtleistung einer Einlage keine weiteren Verpflichtungen.
- Die vorgesehene **Altersgrenze von 55 Jahren** ist **abzulehnen**, weil sie sinnvollen und rechtzeitigen Betriebsübergaben an die Nachkommen entgegensteht. Allenfalls steuerlich unerwünschte Splittingeffekte könnten dadurch ausgeschlossen werden, daß die Begünstigung an ein Mindestalter der Nachfolger (zB Großjährigkeit) bzw an die Erfüllung einer Behaltfrist beim Übergeber geknüpft wird.
- Auch die 25%-Grenze in Z 2 erscheint wenig sinnvoll, genügt doch zB bei Mitunternehmerschaften die Überlassung der Arbeitskraft allein schon für die Mitunternehmerstellung, insbesondere bei Vollhaftern. Auch bei Kommanditanteilen und Anteilen an Kapitalgesellschaften sollte das Ausmaß des Anteils keine Rolle spielen. Es sollte zB auch möglich sein, daß der mitarbeitende Vater seinen Anteil von 90 % und die nicht mitarbeitende Mutter ihren Anteil von 10 % gleichzeitig oder auch nacheinander übergeben. In Abstimmung mit § 31 EStG sollten schon Beteiligungen (an Mitunternehmerschaften und Kapitalgesellschaften) ab 10 % in das Regelungskonzept einbezogen werden.
- Auch der Inhalt des 4. Absatzes erscheint im Zusammenhang mit den vorangehenden Absätzen nicht sinnvoll. Oft erfolgt eine Betriebsübergabe stu-

fenweise, damit sich der Erwerber einarbeiten und bewähren kann und der Übergeber noch an der Substanz beteiligt sein kann. In dieser und in den vorangehenden Bestimmungen soll der Tatbestand auch in Etappen gesetzt werden können.

- Eine Nacherhebung laut Abs 5 sollte nicht stattfinden, wenn die Betriebsübertragung wegen Insolvenz erfolgt. Die Aufnahme eines neuen Gesellschafters mit oder ohne Übertragung eines Anteiles am Betriebsvermögen, insbesondere zur besseren Ausstattung mit Eigenkapital oder Arbeitskraft, sollte ebenfalls nicht freibetragschädlich sein.

2.3 Grunderwerbsteuer und Grunderwerbsteuer-Äquivalent

§ 15 a ErbStG in der vorgesehenen Fassung bewirkt nach Ansicht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zwar eine Erbschafts- und Schenkungssteuerbefreiung der Übertragung des begünstigten Vermögens, aber **keine Grunderwerbsteuer- bzw. Grunderwerbsteueräquivalent-Befreiung** von mitübertragenen inländischen Grundstücken. Die Regelung ist daher insofern unvollständig und verfehlt die Entlastungswirkung vor allem auch in jenen Fällen, in denen – infolge niedriger Grundstücks-Einheitswerte – ohnedies keine oder nur eine geringe Erbschafts- und Schenkungssteuer, dagegen aber (uU in beträchtlicher Höhe) Grunderwerbsteuer oder Grunderwerbsteuer-Äquivalent (als Mindeststeuer) anfällt. Dies wird insbesondere viele Hotel- und Tourismusbetriebe, aber auch viele andere grundstücksbesitzende Klein- und Mittelbetriebe betreffen, bei denen die Schulden in den meisten Fällen wesentlich höher sind, als die niedrigen Einheitswerte der Liegenschaften.

Eine Untersuchung dieser Problematik zeigt folgendes Bild:

a) Einzelunternehmen

Sollte im Rahmen der Übertragung von Betriebsvermögen (dh Rechtsform Einzelunternehmen) ein inländisches Grundstück an den Nachfolger lebzeitig oder todwegig übertragen werden, kommt aus der grunderwerbsteuerlichen Sicht § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG zum Tragen. § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG knüpft legislativ an das Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz dergestalt an, daß Erwerbe inländischer Grundstücke nach dem ErbStG im Fall des todwegigen Erwerbs voll von der Grunderwerbsteuer befreit sind, während lebzeitige Erwerbe von inländischen Grundstücken insoweit grunderwerbsteuerpflichtig sein können, als im Rahmen der Schenkung Auflagen oder Gegenleistungen zu erbringen sind, die dem Grundstück zugerechnet werden können. Es kommt dabei bloß auf die Erbschafts- und Schenkungssteuerbarkeit des Erwerbs an, eine Erbschafts- oder Schenkungssteuerbefreiung dieses Erwerbs nach § 15 ErbStG ist für die grunderwerbsteuerlichen Zwecke ohne Belang (VwGH 31. 1. 1985, 82/16/0134, ÖStZB 1986, 10; 19. 5. 1988, 87/16/0080, ÖStZB 1988, 536, basierend auf RFH 6. 7. 1934, RStBl 1934, 1081). Bedeutung hat diese Aussage für den lebzeitigen Erwerb inländischer Grundstücke, weil hier aufgrund des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG im Falle zurechenbarer Auflagen oder Gegenleistungen GrESt entstehen kann und dabei - entsprechend der vorzitierten Judikatur des VwGH bzw. des RFH - die **Erbschaftsteuerbefreiung des § 15 a ErbStG nicht auf § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG „durchschlägt“**.

Diese Bedenken gelten sowohl für den todfallbedingten als auch den lebzeitigen Erwerb von inländischen Grundstücken für Zwecke des Grunderwerbsteueräquivalentes (§ 8 Abs 4 und 5 ErbStG). Entsprechend der einschlägigen Judikatur des VwGH zu § 8 Abs 5 ErbStG wird das Grunderwerbsteueräquivalent im Ausmaß von 2% bzw. 4% des unbelasteten Einheitswertes (todfallbedingter Erwerb) bzw. von 2% oder 4% des Einheitswertes des Grundstückes minus dem Wert der dem Grundstück zurechenbaren Auflagen oder Gegenleistungen (bewertet nach dem BewG) berechnet, unabhängig davon, ob die nach den §§ 18 ff ErbStG ermittelte Bemessungsgrundlage für den Anfall negativ ist oder die sachliche Erbschafts- und Schenkungsteuerbefreiung des § 15 ErbStG zum Tragen kommt (VwGH 27. 6. 1991, 90/16/0097, ÖStZB 1992, 561; 25. 6. 1992, 91/16/0045, ÖStZB 1993, 307). Nach Ansicht des VwGH kann nämlich nur so dem durch § 8 Abs 5 ErbStG normierten Charakter der Mindeststeuer Rechnung getragen werden.

Dementsprechend befreit uE § 15 a ErbStG idF Steuerreform 2000 in seinem momentanen Wortlaut die lebzeitigen und todfallsbedingten Übertragungen NICHT von der GrESt (Schenkung) bzw. dem GrESt-Äquivalent (Todfall und Schenkung). Wir empfehlen daher eine Modifikation des Gesetzestextes der Steuerreform 2000 entsprechend dem untenstehenden Vorschlag.

b) Personengesellschafts- bzw. Kapitalgesellschaftsanteile

Nach der herrschenden Judikatur (VwGH 27. 5. 1970, 663/69, ÖStZB 1971, 48 bzw. BFH 8. 6. 1988, BStBl II 1988, 785) führt die bloß **mittelbare** Grundstücksübertragung durch Übertragung eines Anteiles an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft nach dem Haupttatbestand des § 1 Abs 1 Z 1 GrEStG grundsätzlich nicht zu einem Grunderwerbsteuerbaren Vorfall, weil der im Grundbuch eingetragene Rechtsträger gleich bleibt, sodaß nach der oben zitierten Judikatur die lebzeitige und todfallsbedingte Übertragung von Anteilen an grundstücksbesitzenden Gesellschaften weder zum Anfall von GrESt noch von GrESt-Äquivalent führen kann. Davon sind aber aufgrund der Nebentatbestände des GrEStG im Konnex mit der Rechtsprechung des VwGH - abhängig von der Rechtsform - Ausnahmen zu machen.

Das Ausscheiden des vorletzten Gesellschafters einer Personenhandelsgesellschaft führt zivilrechtlich zur Anwachsung nach § 142 HGB im Wege der Gesamtrechtsnachfolge und verwirklicht zugleich nach der Judikatur des VwGH den Tatbestand des § 1 Abs 1 Z 2 GrEStG, d. h. der letzte Gesellschafter erwirbt - entgegen der sonst bei Gesellschaftsanteilen anzuwendenden Betrachtungsweise - **unmittelbar** einen Anteil an einem inländischen Grundstück, sodaß im Falle der lebzeitigen Übertragung GrESt (§ 3 Abs 1 Z 2 GrEStG) und GrESt-Äquivalent (§ 8 Abs 4 und 5 ErbStG), im Falle des todfallbedingten Erwerbs GrESt-Äquivalent (§ 8 Abs 4 und 5 ErbStG) entstehen kann (vgl. zB VwGH 30. 5. 1994, 89/16/0019, ÖStZB 1995, 18). Bei der Vereinigung aller Anteile an einer Kapitalgesellschaft in einer Hand bzw. der Weiterübertragung von 100% der Anteile an grundstücksbesitzenden Kapitalgesellschaften ist der Tatbestand des § 1 Abs 3 GrEStG verwirklicht. Nachdem es sich hier - entsprechend der Judikatur des VwGH - um keinen unmittelbaren, sondern bloß um einen mittelbaren Erwerb von inländischen Grundstücken handelt, kann - auch im Fall der durch Schenkung oder Todfall eingetretenen - Vereinigung aller Anteile einer Kapitalgesellschaft in einer Hand § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG dem Grunde nach keine An-

wendung finden, sodaß zwar kein Grunderwerbsteueräquivalent anfällt (mangels unmittelbaren Erwerbes inländischer Grundstücke), dafür aber nach § 4 Abs 2 Z 3 GrESt vom Einheitswert der im Vermögen der Kapitalgesellschaft befindlichen Grundstücke. Der Befreiungstatbestand für den **unmittelbaren** Erwerb von inländischen Grundstücken nach § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG greift hier nach der ausdrücklichen Judikatur des VwGH **nicht** (VwGH 27. 5. 1970, 663/69, ÖStZB 1971, 48).

Vorschlag für eine Textierung des Gesetzes

Damit - angesichts der oben anhand der VwGH-Judikatur dargestellten Rechtslage - der nach den bisherigen politischen Willensäußerungen zu unterstellende Wille des Gesetzgebers (**Befreiung** des in § 15 a ErbStG idF Steuerreform 2000 genannten Vermögens **nicht nur von der Erbschafts- und Schenkungssteuer, sondern auch** von allfälliger **Grunderwerbsteuer bzw. Grunderwerbsteuer-Äquivalent**) zweifelsfrei zum Tragen kommen kann, empfiehlt die Kammer der Wirtschaftstreuhandler folgende Änderungen des Gesetzestextes:

- Dem § 8 Abs 5 ErbStG idF BGBl 1996/201 wird folgender Satz angefügt:
“Dies gilt nicht, wenn der Erwerb nach § 15 a begünstigt ist.”
- § 3 Abs 1 Z 7 GrEStG lautet wie folgt:
“Erwerbsvorgänge nach § 1 GrEStG, wenn die Voraussetzungen des § 15 a ErbStG erfüllt sind.”

Anmerkung:

Die weite Formulierung eines neu zu schaffenden § 3 Abs 1 Z 7 GrEStG - nämlich Anwendung auf alle Erwerbsvorgänge nach dem § 1 GrEStG - erscheint deswegen notwendig, weil sonst die in § 15 a ErbStG begünstigten Erwerbe von Mitunternehmeranteilen sowie Kapitalgesellschaftsanteilen in unsystematischer Weise von der GrESt- bzw. GrESt-Äquivalentbefreiung ausgeschlossen wären, obwohl sie der Gesetzgeber in § 15 a ErbStG - in gleicher Weise wie die unentgeltliche Übertragung von Einzelunternehmen oder Teilen davon - als förderungswürdig erachtet hat. Die Schaffung eines eigenen Befreiungstatbestandes für Erwerbe nach § 15 a ErbStG ist gesetzestechisch ungleich leichter durchführbar als eine Umformulierung des § 3 Abs 1 Z 2 GrEStG, der in seiner jetzigen Form bereits genügend Komplexität aufweist.

F. Mineralölsteuergesetz

Die Reform der Mineralölbesteuerung mit dem Ziel der völligen Befreiung von Biodiesel als biogenem Treibstoff von der Mineralölsteuer ist begrüßenswert und bringt eine teilweise Angleichung an die Besteuerungsregelung in anderen EU-Ländern (Deutschland, Italien).

Der Termin des Inkrafttretens der Steuerbefreiung, zumindest für reinen Biodiesel, sollte möglichst schon früher gesetzt werden, wobei der 1.9.1999 vorgeschlagen

wird. Eventuell sollte man die Möglichkeit einer rückwirkend per 1.6.1999 gültigen Steuerbefreiung diskutieren, um eine Angleichung an die Regelung in anderen EU-Ländern sowie um das Ziel, den Absatz von Biodiesel in Österreich zu fördern, rascher zu erreichen.

Eine höhere als die vorgeschlagenen Beimischung von maximal 2 % zu fossilem Diesel sollte für spezielle Anwendungsbereiche bzw. Marktnischen ebenfalls von der Mineralölsteuer befreit möglich sein, wenn die gesamte in Österreich abgesetzte Menge innerhalb der „2 % Pilotphase der EU-Richtlinie“ liegt. Damit könnte in speziell umweltsensiblen Bereichen der Einsatz von Biodiesel forciert werden, eventuell taxativ aufgezählt.

Die normgerechte Bezeichnung von Biodiesel in Österreich ist gemäß ÖNORM C1191 und auch gemäß aktuellem Vorschlag für die Kraftstoffverordnung „Fettsäuremethylester“ (nicht Rapsmethylester).

G. Investmentfondsgesetz

1. § 40 InvFG iVm § 30 EStG - Investmentfonds allgemein

1.1. Investmentfonds im Privatvermögen:

Der vorgesehene **Steuerdurchgriff** ist nach Ansicht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder nicht **sachgerecht**. Es sind die speziellen Gegebenheiten des Fonds im Zusammenhang mit den Substanzgewinnen zu berücksichtigen. Die Substanzgewinne auf Fondsebene entstehen zumeist **nicht in spekulativer Absicht**, sondern werden in nicht unbedeutendem Ausmaß aus rein fondsspezifischen Gründen erwirtschaftet (zB Liquiditätsbeschaffung bei Anteilsrückgaben, Veräußerungszwang bei Überschreitung von Veranlagungshöchstgrenzen). Mit anderen Worten: Fondsvermögen werden vielfach nicht veräußert, um Kursgewinne mitzunehmen, sondern ergeben sich zwangsläufig als Folge notwendiger Anpassungen. Auch darf nicht übersehen werden, daß der Fondssparer auf die Gestionierung des Fonds und damit auf das Entstehen von Substanzgewinnen **keinen Einfluß** hat. Daher ist eine unreflektierte Durchrechnung und Besteuerung der Substanzgewinne auf Ebene der Fondssparer möglicherweise budgetär notwendig, aber sachlich nicht gerechtfertigt.

Diese Gegebenheiten hat der Gesetzgeber bereits im Jahr 1963 bei der Einführung des Investmentfondsgesetzes erkannt und es – so die damaligen Erläuterungen - als zweckmäßig erachtet, allfällige Substanzgewinne lediglich bei der Veräußerung der Anteilscheine (nach allgemeiner Ansicht ein Wertpapier eigener Art) zu erfassen. Dieser Ansatz führt zu dem sinnvollen Ergebnis, daß der Fondssparer wie der Direktanleger über das Entstehen steuerpflichtiger Spekulationsgewinne selbst entscheiden kann, somit Dispositionsmöglichkeit über die Einkunftsquelle hat, was laut Judikatur und Literatur eine prinzipielle Grundbedingung für die Einkünftezurechnung darstellt. Es ist **kein Grund** ersichtlich, von dieser bewährten und steuersystematisch richtigen Vorgangsweise abzuweichen. Dies wird deutlich, führt man sich die mit der Neuregelung einhergehenden Probleme vor Augen, die auch darin bestehen, daß

der Fondssparer in manchen Fällen gegenüber einem Direktanleger **benachteiligt** ist, was die Idee des Fondssparens konterkariert:

- Die tatsächlich angefallenen Substanzgewinne werden durch neu eintretende Fondssparer über den sog „*Ertragsausgleich*“ künstlich vervielfacht. Damit werden „Erträge“, die in Wahrheit gar nicht existieren, besteuert, was einer **unzulässigen Vermögensbesteuerung** gleichkommt. Diese Problematik ergibt sich für einen Direktanleger nicht.
- Anders als ein langfristig orientierter Direktanleger wird ein langfristig orientierter Fondssparer trotz unveränderter Portfoliozusammensetzung einer „Spekulationsertragsteuer“ unterworfen (die Abzugssteuer ergäbe sich diesfalls aus fondsspezifischen Gründen, nicht jedoch aus spekulativer Absicht).
- Die auf Fondsebene vorgesehene „Spekulationsertragsteuer“ kann Fondsmanager dazu veranlassen, bei Kurssteigerungen an sich gebotene Wertpapierverkäufe hinauszuschieben (um Substanzgewinne nicht entstehen zu lassen) oder eingetretene Kursverluste alleine aus steuerlichen Gründen zu realisieren, um andere Substanzgewinne auszugleichen. Damit wird ein **professionelles Portfoliomanagement verhindert**, was aber gerade von einem Investmentfonds verlangt wird.

Die aufgezeigte Problematik der „Spekulationsertragsteuer“ zeigt sich noch viel deutlicher bei der Veräußerung von Anteilscheinen. Die **Doppelbesteuerung von Zinserträgen** ist geradezu **vorprogrammiert** und kann – wie von verlässlichen der Kreditwirtschaft bestätigt wird - **bankseitig nicht verhindert werden**. Die Doppelbesteuerung der Zinsen ergibt sich daraus, daß bei unterjähriger Veräußerung (Rückgabe) des Anteilscheines die aufgelaufenen Zinsen systemkonform mit KEST belastet werden. Weil diese Zinsen zum Verkaufszeitpunkt noch nicht ausgeschüttet wurden, sind sie natürlich auch im Rückgabepreis enthalten und erhöhen damit den Veräußerungsgewinn entsprechend, was bei Verkauf innerhalb der Spekulationsfrist zu einer nochmaligen Besteuerung der Zinsen im Wege der „Spekulationsertragsteuer“ führt. Diese Problematik trifft typischerweise risikoarme Anleihenfonds, die gerade für den kleinen Fondssparer besonders attraktiv sind. Die Doppelbesteuerungsproblematik hat im Dividendenbereich noch gravierendere Auswirkungen, da im Fall des unterjährigen Verkaufs von Investmentzertifikaten die im Fonds angesammelten Dividenden systemkonform mit KEST (bei Inlandsdividenden) und mit ausländischer Quellensteuer (bei Auslandsdividenden) vorbelastet sind und im Verkaufszeitpunkt einer nochmaligen Besteuerung im Wege der „Spekulationsertragsteuer“ (die vom Fonds vereinnahmten Dividenden erhöhen naturgemäß den Zertifikatswert) unterliegen. Der Ausweg aus dieser Doppelbesteuerung gelingt nur über ein aufwendiges Veranlagungsverfahren, das allerdings regelmäßig mit einer höheren Tarifbesteuerung verbunden ist.

Gerade in diesem Zusammenhang ist zu bedenken, daß Investmentfonds das **preisgünstige und professionelle Anlageinstrument** einer Vielzahl von kleinen Sparern sind. Investmentfonds sind das einzige für breite Bevölkerungskreise geeignete System, um den Normalbürger an den Chancen der Kapitalmärkte partizipieren zu lassen. Sie sollten nicht schlechter gestellt werden als Direktanleger, die im Normalfall über höhere Anlagevolumina verfügen.

Aus den angeführten Gründen sollte **am bestehenden System festgehalten werden**. Substanzgewinne sollten zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung nur bei

Veräußerung des Anteilscheines und nicht auf der Ebene des Fonds erfaßt werden. Der Spekulationsgewinn bei Veräußerung des Anteilscheines sollte jedoch **nicht im Wege einer neuen „Spekulationsertragsteuer“**, sondern wie bisher im Rahmen der steuerlichen Veranlagung erfaßt werden. Im Gegenzug kann **einer Verlängerung** der Spekulationsfrist **auf zwei Jahre zugestimmt** werden.

1.2. Investmentfonds im Betriebsvermögen:

Betriebliche Anleger sollen nach den vorliegenden Begutachtungsentwürfen zukünftig die innerhalb inländischer Investmentfonds erzielten Substanzgewinne versteuern, obwohl sie ihnen nicht zugeflossen sind. Die neu gefaßte Bestimmung des § 40 Abs 2 Z 1 InvFG würde zu einem weiteren **Auseinanderdriften** zwischen den **handelsrechtlichen** und **steuerrechtlichen Vorschriften** führen, weil investmentfondsrechtliche Bestimmungen durch steuerrechtliche Vorschriften unterlaufen werden.

Gegen die geplante Besteuerung spricht die Tatsache, daß Anteilscheininhaber **keinen Anspruch** auf Substanzgewinnausschüttungen haben. Substanzgewinne können selbst bei ausschüttenden Fonds stets thesauriert werden. Gegen die Besteuerung spricht auch die **Steuerhängigkeit** der vom Fonds **erzielten Substanzgewinne** im unternehmerischen Bereich. Damit **entgehen** der Finanzverwaltung **keine Steuerleistungen**, da eine Besteuerung spätestens bei Ausschüttung bzw bei Verkauf der Anteile schlagend wird.

Die **derzeit geltende Rechtslage** sollte daher **beibehalten werden**.

2. § 13 InvFG - Thesaurierungsfonds für Ausländer

Die im § 13 InvFG vorgesehene Möglichkeit einer Vollthesaurierung für Steuerausländer als Fondsanleger ist jedenfalls zu begrüßen. Es wird angeregt, daß sich die Voraussetzungen nur am KEST-System (also am Vorliegen einer inländischen kuponauszahlenden Stelle) orientieren sollten und der in den vorliegenden Begutachtungsentwürfen vorgesehene Nachweis der Ausländereigenschaft durch die Fondsgesellschaft mangels Administrierbarkeit ersatzlos entfallen sollte.

3. § 42 Abs 1 erster Satz InvFG - Ausländische Fonds

Gemäß § 42 Abs 1 InvFG gelten die Bestimmungen des § 40 auch für ausländische Investmentfonds. § 40 Abs 2 Z 1 InvFG, der eine Ausschüttungsfiktion für thesaurierte Erträge vorsieht, ist für ausländische Fonds nicht administrierbar. Wie sollen Anleger im Falle von Ausschüttungen innerhalb von vier Monaten nach GJ-Ende des Fonds Kenntnis erhalten, ob ausschüttungsgleiche Erträge des Vorjahres tatsächlich ausgeschüttet wurden.

Es wird daher die Beibehaltung der Regelung des § 40 Abs 2 Z 1 InvFG in der derzeitigen Fassung vorgeschlagen.

H. Neugründungs-Förderungsgesetz

1. Allgemeine Bemerkungen

Die in diesem Gesetz enthaltenen Anreize erscheinen nach Ansicht der Kammer der Wirtschaftstrehänder nicht weitgehend genug, um tatsächlich die Neugründung von Unternehmen zu fördern. Es sollten daher weitere steuerliche Fördermaßnahmen vorgesehen werden. Als solche kommen insbesondere in Betracht:

1. Anhebung der Buchführungsgrenzen für die ersten 5 Jahre nach Unternehmensgründung (korrespondierend dazu wäre eine Verlängerung des Zeitraums für vortragsfähige Anlaufverluste bei Einnahmen-Ausgaben-Rechnern nach § 18 Abs 7 EStG auf 5 Jahre wünschenswert).
2. Keine monatlichen USt-Voranmeldungen und Vorauszahlungen, sondern nur vierteljährliche.
3. Steuerfreistellung des nicht entnommenen Gewinnes für die ersten 3 Jahre anstelle der Eigenkapitalzuwachsverzinsung.
4. Freistellung von Verträgen für gemietete oder gepachtete Betriebsräumlichkeiten von der Bestandsvertragsgebühr gem § 33 TP 5 GebG
5. Freistellung von Darlehensverträgen und Kreditverträgen betreffend Darlehen und Kredite zur Betriebseröffnung von der Darlehensgebühr (§ 33 TP 8 und 19 GebG)
6. Befreiung des Liegenschaftserwerbes zumindest im 1. Jahr von der GrESt

Höchst problematisch ist nach Ansicht der Kammer der Wirtschaftstrehänder der **Begriff des Neugründers** (Formulierung in § 2 Z 2: „Die die Betriebsführung beherrschende Person (Betriebsinhaber) hat sich bisher nicht in vergleichbarer Art betrieblich betätigt“). Diese Formulierung ist nicht nur rechtlich **weitgehend unbestimmt**, sondern führt auch zu einer völlig unrealistischen Einschränkung des Neugründer-Begriffes. Danach erfüllt eine Person, die bisher zB als leitender Angestellter in einem Unternehmen **branchenkundig** tätig war, bei Aufgabe der bisherigen Angestelltentätigkeit und Übertritt in die Selbständigkeit in der betreffenden Branche nicht die Voraussetzungen eines begünstigten Neugründers, obwohl in diesem Fall ein geradezu klassischer und häufig anzutreffender Fall einer Neugründung vorliegt! **Es kann doch wohl nicht Sinn des Gesetzes sein, daß nur echte Quereinsteiger ohne bisherige Tätigkeit bzw Ausbildung in einer Branche als Neugründer gefördert werden!**

Ziffer 2 könnte daher nur lauten: „Die die Betriebsführung beherrschende Person (Betriebsinhaber) hat sich bisher nicht in branchengleicher Art als Einzelunternehmer, geschäftsführender Gesellschafter einer Personengesellschaft oder Mehrheitsgesellschafter einer Kapitalgesellschaft betrieblich betätigt.“

2. Gebührenrechtliche Bestimmungen im NEUFÖG

§ 1 Z 1 NEUFÖG ist von einer nicht mehr zu überbietenden Enge. Die Materialien besagen selbst, daß Rechtsgeschäfte (zB die Aufnahme von Darlehen oder Krediten sowie der Abschluß von Bestandsverträgen) gebührenpflichtig bleiben (warum hier das Argument bemüht wird, daß diese Rechtsgeschäfte dem Gründungsvorgang nur mittelbar dienen, wenn die Befreiungsbestimmung ohnedies nur auf Stempelgebühren begrenzt ist und die Rechtsgebühren daher gar nicht umfaßt, ist unerfindlich).

Zur Wortfolge „unmittelbar veranlaßte Schriften“ gibt es bereits umfangreiche Judikatur. Im VwGHerk Slg 4289 F hat der VwGH (zu § 35 Abs 1 WFG 1968) ausgesprochen „unmittelbar veranlaßt (durch das WFG 1968)“ seien nur solche Handlungen, für die das Gesetz das letzte, den Rechtsvorgang unmittelbar auslösende Glied in der ablaufenden Kausalkette bildet; als unmittelbar veranlaßt könnten nicht solche Rechtsvorgänge angesehen werden, für die das WFG 1968 nur den tieferen Beweggrund, oder die weiter zurückliegende Ursache bildet (Einzelheiten siehe auch VwGHerk 23.2.1984, 83/15/0064, ÖStZB 1984, 388 = AnwBl 1984, 342 mit Anm Arnold; derselbe, Die Gebührenbefreiungsbestimmungen im WFG 1984 und im WSG, Wohnungswirtschaft 2/85 f, 82 f). Im zitierten Erk hat der VwGH beispielsweise ausgesprochen, für Gesuche um Baubewilligung, Protokolle anlässlich der Bauverhandlung, Beilagen und sonstige Eingaben im Bauvorhaben hinsichtlich eines geförderten Objektes liege weder eine unmittelbare noch eine mittelbare Veranlassung (durch das WFG 1968) vor. Es stellt sich daher die Frage, ob im Lichte dieser VwGH-Judikatur der Gesetzestext das (Wenige) hält, was die Materialien versprechen.

Das komplizierte zweistufige Bescheinigungsverfahren führt zu komplizierten Regelungen, die den Grundsätzen des GebG (Stichtagsprinzip) zuwiderlaufen.

I. Gerichtsgebühren

Die Änderungen des GGG im Zusammenhang mit der persönlichen Gerichtsgebührenbefreiung finden ebenso die Zustimmung der Kammer wie die korrespondierenden Änderungen der Sozialversicherungsgesetze.

a) Es fragt sich allerdings, warum die Neuregelung der TP 2 und der TP 3 nicht bereits dann Platz greifen soll, wenn nach dem Stichtag das Rechtsmittel (vom persönlich Befreiten) eingebracht wird.

b) Zur Vermeidung von Mißverständnissen sollte es im § 58 Abs 6 vorletzter Satz ASVG (und den entsprechenden Parallelbestimmungen in den anderen Sozialversicherungsgesetzen) nicht „Gericht- und Justizverwaltungsgebühren“ heißen, sondern

- nur Gerichtsgebühren, da lediglich solche zur Debatte stehen und weiters
- **gerichtlich bestimmte** Gerichtsgebühren.

Weder vom Sozialversicherungsträger ausgelegte Gerichtsgebühren, deren Bestimmung vom Gericht abgelehnt wurde, noch solche, deren Bestimmung noch nicht erfolgt ist (zB deshalb, weil der Zivilprozeß noch anhängig ist) dürfen diesem Regime unterstellt werden.