



KAMMER DER
WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER

Stellungnahme des Fachsenats für Steuerrecht der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zum UGB-Anpassungsgesetz 2006

Artikel 1 – Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988

Ad Z 1 - § 2 Abs 5 EStG:

§ 2 Abs 5 EStG gestattet in der geltenden Fassung den protokollierten Gewerbetreibenden ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr.

Laut Gesetzesentwurf soll an die Stelle der Wortfolge „*protokollierte Gewerbetreibende*“ die Wortfolge „*rechnungslegungspflichtige Gewerbetreibende*“ treten. Der Verweis auf § 5 EStG soll aufrecht bleiben. Damit würden künftig jene Gewerbetreibenden, die nicht nach § 189 UGB rechnungslegungspflichtig sind, kein abweichendes Wirtschaftsjahr mehr haben dürfen.

Im Bereich der Genossenschaften existieren österreichweit eine Vielzahl kleiner Genossenschaften, die handelsrechtliche Bücher führen und aus betriebswirtschaftlichen Gründen ein abweichendes Wirtschaftsjahr haben. Als Beispiel seien die sogenannten ‚Hackschnitzelgenossenschaften‘ genannt, die aus saisonalen Gründen in der Regel den 30. Juni als Bilanzstichtag gewählt haben. Die Bilanzerstellung zum 31. Dezember und die anschließende Revision wären mit erheblichem Mehraufwand verbunden. Dass diese Genossenschaften kein abweichendes Wirtschaftsjahr mehr haben dürfen und jährlich einen erhöhten Aufwand in Kauf nehmen müssen, nur weil die Pflicht zur Rechnungslegung weggefallen ist, wäre jedenfalls unsachlich und außerdem den Betroffenen nur schwer zu erklären.

Aus diesem Grund schlägt die Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KWT) vor, ein **abweichendes Wirtschaftsjahr** nicht nur den rechnungslegungspflichtigen Gewerbetreibenden zu gestatten, sondern auch jenen Gewerbetreibenden, die freiwillig Bücher nach UGB führen. Damit sollte ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr auch für jene Steuerpflichtige möglich sein, die ihren Gewinn nach § 4 Abs 1 EStG ermitteln.

An die Stelle der Wortfolge „*protokollierte Gewerbetreibende*“ sollte daher die Wortfolge „*Gewerbetreibende, die zur Rechnungslegung nach § 189 UGB verpflichtet sind (§ 5) oder freiwillig handelsrechtliche Bücher führen*“ treten. Gleiches gilt für § 2 Abs 6 Z 2 EStG.

Ad Z 3 - § 4 Abs 10 Z 3 lit a EStG:

Die steuerneutrale Abwertung von Grund und Boden sollte durch folgende Textierung auf Fälle dauernder Wertminderung eingeschränkt werden:

„Beim Übergang auf die Gewinnermittlung gemäß § 5 ist der Grund und Boden steuerneutral auf den Teilwert im Zeitpunkt des Wechsels auf- oder bei dauernder Wertminderung abzuwerten.“

Hinsichtlich weiterer Änderungsvorschläge zu § 4 Abs 10 EStG siehe unten.

Ad Z 4 - § 5 EStG:

Die KWT schlägt vor, für Gewerbetreibende, die durch Unterschreiten der Umsatzgrenze aus der Gewinnermittlung nach § 5 EStG herausfallen, ein **Antragsrecht** vorzusehen, ihren Gewinn weiterhin freiwillig nach § 5 EStG ermitteln zu dürfen.

Infolge der für Gewerbebetriebe geltenden Umsatzgrenze von EUR 400.000 werden einige OHGs und KGs aus der Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG ausscheiden. Das bewirkt einen Wechsel zu § 4 Abs 1 oder § 4 Abs 3 EStG mit folgenden Konsequenzen:

- kein abweichendes Wirtschaftsjahr
- Aufdeckung der stillen Reserven in Grund und Boden (notwendiges Betriebsvermögen) sowie im gewillkürten Betriebsvermögen (hierbei keine Möglichkeit des § 4 Abs 10 EStG)
- keine Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen GoB

Um den mehrfachen Wechsel der Gewinnermittlung eines Unternehmers im Zeitablauf infolge eines abwechselnden Über- und Unterschreitens der Grenzen zu vermeiden, könnte für jeden Gewerbebetrieb in einem neuen § 5 Abs 2 EStG ein Wahlrecht zur Gewinnermittlung gemäß § 5 EStG 1988 eingeführt werden

Ad Z 7 - § 17 EStG

Die Streichung der Wortfolge „einschließlich der Umsätze aus einer Tätigkeit iSd § 22“ könnte aufgrund der Änderung in § 125 Abs 1 BAO so gelesen werden, dass diese Umsätze nunmehr im Rahmen der Pauschalierung nicht mehr zu berücksichtigen wären. § 125 Abs 1 BAO bezieht sich nämlich nur mehr auf Umsätze land- und forstwirtschaftlicher Betriebe und wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe iSd § 31 BAO. Einkünfte aus selbständiger Arbeit (sowie gewerbliche Einkünfte) fallen aber weder unter den ersten noch in ihrer typischen Ausprägung unter den zweiten Begriff. Zwar enthält der zweite Unterabsatz des § 125 Abs 1 BAO eine allgemeine Umsatzdefinition; liest man den zweiten Unterabsatz aber zusammen mit dem ersten Unterabsatz, so ergibt sich bei restriktiver Interpretation ein Ausschluss von Umsätzen aus selbständiger Arbeit (sowie auch solchen aus Gewerbebetrieb).

Die neue Wortfolge in § 17 Abs. 1 sowie in § 17 Abs. 2 Z 2 EStG sollte daher im Sinne einer Präzisierung wie folgt lauten:

„Umsätze im Sinne des § 125 Abs. 1 zweiter Unterabsatz der Bundesabgabenordnung“.

Ad Z 9 - § 102 Abs 2 Z 2 EStG:

Folgende Textergänzung am Ende des dritten Satzes wird vorgeschlagen:

„... soweit sich nicht aus EU-, EWR- oder DBA-Recht anderes ergibt.“

Artikel 2 – Änderung des Körperschaftsteuergesetzes 1988

Ad Z 1 - § 7 Abs 3 KStG

Nach den Erläuterungen des Gesetzesentwurfes soll mit den geplanten Änderungen eine zweckmäßige Verknüpfung der steuerlichen Gewinnermittlung mit der handelsrechtlichen Rechnungslegung erreicht werden. Der Anwendungsbereich der Gewinnermittlung nach § 5 EStG und der Rechnungslegungspflicht nach UGB soll übereinstimmen.

Um dieser Zielsetzung im KStG zu entsprechen, wird nach dem vorliegenden Entwurf in § 7 Abs 3 erster Teilstrich und in § 21 Abs 1 Z 2 lit. b jeweils das Wort „*Buchführung*“ durch das Wort „*Rechnungslegung*“ ersetzt.

Diese Anpassungsmaßnahmen sind unseres Erachtens jedoch nicht ausreichend.

In § 7 Abs 3 erster Satz findet sich ebenso wie im ersten Teilstrich die Wendung „*nach handelsrechtlichen Vorschriften zur Buchführung verpflichtet*“. Das Wort „*Buchführung*“ müsste daher an dieser Stelle ebenfalls durch das Wort „*Rechnungslegung*“ ersetzt werden.

§ 7 Abs 3 ordnet in seiner geltenden Fassung, die durch das UGB-AnpG 2006 im Entwurf auch nicht geändert werden soll, an, dass der Gewinn bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften nach § 5 EStG zu ermitteln ist. § 5 EStG gilt aber in der geplanten Neufassung nur für Steuerpflichtige, die nach § 189 UGB der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen. Genossenschaften unterliegen nach dem UGB nicht generell der Rechnungslegungspflicht, sondern gemäß § 189 Abs 1 Z 2 nur dann, wenn sie mehr als EUR 400.000 Umsatzerlöse im Geschäftsjahr erzielen. Der letzte Satz des § 7 Abs 3 muss daher wie folgt ergänzt werden, damit § 7 Abs 3 mit § 5 KStG und mit § 189 UGB im Einklang steht:

„Der Gewinn ist ... bei Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften, die nach § 189 UGB der Pflicht zur Rechnungslegung unterliegen, und ... nach § 5 des Einkommensteuergesetzes 1988 zu ermitteln.“

Ergänzung in § 9 Abs 3, 4. Teilstrich KStG

Aus Anlass der vorliegenden Novelle wird folgende Ergänzung des Gesetzestextes in § 9 Abs 3, 4. Teilstrich KStG vorgeschlagen:

“- unbeschränkt steuerpflichtige Kreditinstitute im Sinne des Bankwesengesetzes sowie Rechtsträger, die ihr Unternehmen oder den bankgeschäftlichen Teilbetrieb gem § 92 BWG in eine Aktiengesellschaft eingebracht haben“

Mit dieser Ergänzung in § 9 Abs. 3 KStG würden auch anteilsverwaltende Sparkassen Gruppenträger sein können. Diese Sparkassen, die ihren Bankbetrieb gem § 92 BWG in eine Aktiengesellschaft eingebracht haben und nach dieser Einbringung keinen bankgeschäftlichen Betrieb mehr unterhalten, sondern vermögensverwaltend tätig sind, sind mangels Bankenkonzession keine Kreditinstitute im Sinne des BWG. Dennoch sind diese Sparkassen - im Gegensatz zu Privatstiftungen iSd § 13 KStG - unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften iSd § 7 Abs 3 KStG. Da für die Bildung einer Gruppe gem § 9 KStG im Ge-

gensatz zur früheren Organschaft eine wirtschaftliche Eingliederung nicht erforderlich ist und daher auch rein vermögensverwaltende Körperschaften in eine Gruppe gem § 9 KStG als Gruppenträger oder als Gruppenmitglied einbezogen werden können, wäre es sachgerecht und dem Sinn des neuen Gruppenbesteuerungskonzeptes entsprechend, auch rein vermögensverwaltend tätigen Sparkassen, die über keine Bankkonzession verfügen, die Möglichkeit der Gruppenträgerstellung einzuräumen.

Da das anstehende UBG-AnpG 2006 die neuen Rechnungslegungsvorschriften zum Gegenstand hat, würde die angeregte Gesetzesänderung, die eine Gleichbehandlung von Steuerpflichtigen, die nach § 7 Abs 3 KStG ihren Gewinn ermitteln, zum Ziele hat, zu den übrigen geplanten Änderungen des KStG passen.

Artikel 3 – Änderung der Bundesabgabenordnung

Ad Z 2 - § 125 BAO

Folgende Textänderung in § 125 BAO erster Satz wird vorgeschlagen:

Soweit sich eine Verpflichtung zur Buchführung nicht schon aus § 124 ergibt, sind Unternehmer

- a) für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb oder wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 31), dessen Umsatz in zwei aufeinander folgenden Kalenderjahren jeweils 400 000 Euro überstiegen hat, oder*
- b) für einen land- und forstwirtschaftlichen Betrieb, dessen Wert zum 1. Jänner eines Jahres 150 000 Euro überstiegen hat, verpflichtet,.... Bücher zu führen und regelmäßig Abschlüsse zu machen.*

Aus Sicht der Land- und Forstwirtschaft ist es darüber hinaus auch sinnvoll, die bereits bisher geltenden vereinfachten Bewertungsvorschriften für den Bestandsvergleich in der Forstwirtschaft im Gesetz besonders zu regeln.

Nach herrschender Auffassung wird die jährliche körperliche Bestandsaufnahme des stehenden Holzes als unmöglich betrachtet. Bei der Vermögensermittlung im Rahmen einer jährlichen Bilanzierung stößt man daher auf große Schwierigkeiten – geringe Fehler bei der Wertermittlung würden zu hohen Scheingewinnen oder Scheinverlusten führen.

Aufgrund der oben beschriebenen Ungenauigkeit der Erfassung, der Frage der Besteuerung des „Erstbestandes“ aber auch durch die in der Folge bestehenden Möglichkeiten von Teilwertabschreibungen ist es sowohl für die Steuerpflichtigen und deren Berater aber auch für die Finanzverwaltung wichtig, dass es zu einer steuerlichen Ausnahmeregelung kommt.

Die bisher bestehende Möglichkeit, das stehende Holz nicht in die jährliche Bestandsaufnahme einzubeziehen (§ 125 Abs 5 BAO seit 1962), soll daher auch für die nunmehr durch das UBG einbezogenen Personengesellschaften gelten.

Es wird vorgeschlagen eine Regelung ähnlich dem Konzept der Privatstiftungen (§ 13 Abs 1 Z 2 KStG) anzustreben. Daher wird angeregt, in § 6 EStG eine Bestimmung aufzunehmen, die der des § 13 Abs 1 Z 2 KStG entspricht.

Darüber hinaus könnte auch in § 124 BAO ein Absatz 2 eingefügt werden:

Für land- und forstwirtschaftliche Betriebe, die in einer Rechtsform geführt werden, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist (GmbH & CoOHG, GmbH & CoKG), braucht sich die jährliche Bestandaufnahme trotz unternehmensrechtlicher Buchführungspflicht nicht auf das stehende Holz zu erstrecken.

Abschließend erlaubt sich die KWT, auf folgende grundsätzliche Probleme hinzuweisen:

a) Allgemeine Anregung hinsichtlich § 189 UGB

Die Umsatzgrenze der BAO war bisher auf jeden Betrieb eines Abgabepflichtigen (= Unternehmer iSd UGB) einzeln anzuwenden, die Umsatzgrenze des UGB in der derzeit geltenden Fassung des § 189 UGB stellt allerdings auf den Umsatz je Unternehmer ab und kann damit zu einer früheren Buchführungspflicht führen.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder schlägt daher eine Novellierung des § 189 UGB dahingehend vor, dass die EUR 400.000-Umsatzgrenze ebenfalls betriebsbezogen zu verstehen ist. Dies würde für nicht nach § 189 Abs 1 Z 1 UGB rechnungslegungspflichtige KMU eine wesentliche Erleichterung darstellen.

Weiters ist darauf hinzuweisen, dass der Begriff des Umsatzerlöses sich aus § 232 UGB ergibt, sodass es für die Ermittlung der Umsatzgrenze und damit das Hineinwachsen in die Rechnungslegungspflicht bereits vor Bestehen der Rechnungslegungspflicht nach UGB einer Doppelaufzeichnung bedarf, nämlich der in § 125 BAO definierten Erlöse (für die Frage, ob steuerlich die Gewinnermittlung nach § 4 Abs 1 oder § 4 Abs 3 EStG zu erfolgen hat) und der Umsatzerlöse nach § 232 UGB, ganz abgesehen von der ungeklärten Frage, ob die Höhe des Umsatzerlöses nach Realisationsgrundsätzen bzw Zuflussgrundsätzen zu ermitteln ist. Das UGB sollte diesbezüglich eine Klarstellung vorsehen.

Schließlich regt die KWT an, die Umsatzgrenze von EUR 400.000 gem § 189 UGB unter Bedachtnahme auf die teilweise höheren Umsatzgrenzen des bisherigen § 125 BAO und im Interesse einer Verwaltungsvereinfachung für KMUs (Erweiterung der Möglichkeit zur einfacheren Einnahmen-Ausgaben-Rechnung) auf **EUR 600.000 anzuheben**.

b) Übergangsregelungen für Erwerbsgesellschaften

§ 5 Abs 2 EStG soll wegen des Wegfalls der Erwerbsgesellschaften ersatzlos gestrichen werden. Zu bedenken ist allerdings in der Übergangsphase, dass gemäß § 907 Abs 16 UGB insbesondere die Erwerbsgesellschaften erst in jenen Geschäftsjahren der Rechnungslegungspflicht unterliegen, die nach dem 31.12.2007 beginnen.

c) Änderungen beim Wechsel der Gewinnermittlungsart

Durch den häufigeren Wechsel der Rechnungslegungspflicht aufgrund des UGB sollen die Unterschiede zwischen § 4 Abs 1 und § 5 Gewinnermittlung – abgesehen von der Steuerfreiheit für Grund und Boden - aufgehoben werden.

Infolge des zu erwartenden häufigen Wechsels der Gewinnermittlungsart wird überdies dringend empfohlen, die 1/7-Verteilung der Übergangsverluste ersatzlos zu streichen, weil sich dadurch sachlich nicht zu rechtfertigende negative Steuereffekte ergeben würden.

Referenten:

Mag. Horst Bergmann

o.Univ.-Prof.Mag.Dr. Romuald Bertl

Univ.Lektor Mag.Dr. Peter Brauner

Mag. Michaela Christiner

Dkfm.Mag.Dr. Ernst Grabenwarter

ao.Univ.-Prof.MMag.Dr. Klaus Hirschler

Ao.Univ-Prof. Mag.Dr. Sabine Kanduth-Kristen LL.M.

Mag. Gottfried Sulz

Univ.-Prof. Mag.Dr. Michael Tumpel