

VORBLATT

Probleme:

Mit dem Handelsrechts-Änderungsgesetz (HaRÄG, BGBl I Nr 2005/120) ist das bisherige allgemeine Handelsrecht grundlegend erneuert worden. An die Stelle des bisherigen Handelsgesetzbuches tritt das Unternehmensgesetzbuch, das künftig nicht auf Kaufleute, sondern auf Unternehmer anzuwenden ist. Das neue Recht tritt mit 1. Jänner 2007 in Kraft. Da gegenwärtig im Einkommensteuergesetz 1988 an das bisherige Handelsrecht angeknüpft wird, ergibt sich im Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung, sowie des Körperschaftsteuergesetzes 1988 und der Bundesabgabenordnung ein Anpassungsbedarf.

Ziele und Lösungen:

Anpassung der Vorschriften über die steuerliche Gewinnermittlung an das Unternehmensgesetzbuch im Bereich des Einkommensteuergesetzes 1988, des Körperschaftsteuergesetzes 1988 und der Bundesabgabenordnung.

Alternativen:

Keine.

Verhältnis zu Rechtsvorschriften der Europäischen Union:

Die Änderungen fallen nicht in den Anwendungsbereich des Rechts der Europäischen Union.

Besonderheiten des Normerzeugungsverfahrens:

Keine.

I. Allgemeiner Teil

Allgemeine Zielsetzungen:

Mit dem Handelsrechts-Änderungsgesetz (HaRÄG, BGBl I Nr 2005/120) ist das bisherige allgemeine Handelsrecht grundlegend erneuert worden. An die Stelle des bisherigen Handelsgesetzbuches tritt das Unternehmensgesetzbuch, das künftig nicht auf Kaufleute, sondern auf Unternehmer anzuwenden ist. Das neue Recht tritt grundsätzlich mit 1. Jänner 2007 in Kraft.

Im Bereich der steuerlichen Gewinnermittlung ergibt sich Anpassungsbedarf, insbesondere auf Grund der bisherigen Anknüpfung im § 5 Einkommensteuergesetz 1988 an das Handelsrecht (Maßgeblichkeitsgrundsatz). Neben dem EStG sind auch das Körperschaftsteuergesetz 1988 und die Bundesabgabenordnung im Bereich der Buchführungspflicht anzupassen.

Zu den einzelnen Artikeln:

Einkommensteuergesetz 1988

Da mit dem Unternehmensgesetzbuch die Pflicht zur Rechnungslegung sowie die Protokollierung im Firmenbuch geändert worden ist und das Einkommensteuergesetz 1988 in der derzeitigen Fassung an das bisherige Handelsrecht anknüpft, sollen die Vorschriften über die Gewinnermittlung entsprechend geändert werden. Dabei soll aber im Unterschied zu bisher nicht mehr auf die Protokollierung im Firmenbuch, sondern auf die Rechnungslegungspflicht nach § 189 Unternehmensgesetzbuch abgestellt werden. Damit soll eine zweckmäßige Verknüpfung der steuerlichen Gewinnermittlung mit der handelsrechtlichen Rechnungslegung erreicht werden. In Hinblick auf den mit der Umsetzung des Unternehmensgesetzbuches verbundenen stärkeren Wechsel auf die Gewinnermittlung nach § 5 Einkommensteuergesetz 1988 sollen weiters die Rechtsfolgen dieses Wechsels hinsichtlich der Behandlung von Grund und Boden neu geregelt werden.

Körperschaftsteuergesetz 1988

Im Körperschaftsteuergesetz 1988 finden sich Verweise auf die steuerliche Gewinnermittlung. Diese Verweise sind an die neuen Bestimmungen des Unternehmensgesetzbuches anzupassen.

Bundesabgabenordnung

Ab Inkrafttreten des Unternehmensgesetzbuches gelten für gewerbliche Betriebe die dort geregelten (an Umsatzerlöse anknüpfenden) Buchführungsgrenzen im Wege des § 124 Bundesabgabenordnung auch für steuerliche Zwecke. Eine entsprechende Anpassung der Bundesabgabenordnung hat daher zu erfolgen.

Auswirkungen auf die Beschäftigung und den Wirtschaftsstandort Österreich:

keine.

Finanzielle Auswirkungen:

Keine messbaren Auswirkungen.

Auswirkungen auf das Abgabenaufkommen:

Keine messbaren budgetären Auswirkungen.

Gender Mainstreaming – Auswirkungen auf Frauen und Männer:

Die Änderungen im vorliegenden Entwurf lassen eine sinnvolle Zuordnung zu Männern und Frauen nicht zu.

II. Besonderer Teil

Zu Artikel 1

Änderungen des Einkommensteuergesetzes 1988

Zu Z 1, Z 4 und Z 10 (§ 2 Abs. 5 und Abs. 6 EStG 1988, § 5 EStG 1988, § 124b Z 134 EStG 1988):

Da mit dem Unternehmensgesetzbuch die Pflicht zur Rechnungslegung sowie die Protokollierung im Firmenbuch geändert worden sind und § 5 EStG 1988 an das bisherige Handelsrecht anknüpft, soll § 5 EStG 1988 entsprechend geändert werden. Dabei soll aber im Unterschied zu bisher nicht mehr auf die Protokollierung im Firmenbuch, sondern auf die Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB abgestellt werden. Die Anknüpfung an die Protokollierung im Firmenbuch ist insbesondere deshalb nicht mehr zweckmäßig, weil sich nach § 8 Abs. 1 UGB künftig auch kleinere Unternehmer auf freiwilliger Basis in das Firmenbuch eintragen lassen können, ohne dass dies eine Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB nach sich zieht. Zudem soll mit der Anknüpfung an die Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB eine Übereinstimmung des Anwendungsbereiches der Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 und der Rechnungslegungspflicht nach UGB erreicht werden, sodass die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 nicht mehr auf ein bloßes Formalkriterium (Protokollierung im Firmenbuch) abstellt. Anzumerken ist, dass sich nach § 8 Abs. 1 UGB rechnungslegungspflichtige Unternehmer ohnehin auch im Firmenbuch eintragen lassen müssen, die Pflicht zur Eintragung ins Firmenbuch aber darüber hinausgeht.

Der Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB unterliegen

1. Kapitalgesellschaften und unternehmerisch tätige Personengesellschaften, bei denen kein beschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist,
2. alle anderen Unternehmer, die mehr als 400 000 Euro Umsatzerlöse im Geschäftsjahr erzielen, ausgenommen Angehörige der freien Berufe, Land- und Forstwirte sowie Unternehmer mit außerbetrieblichen Einkünften.

Neben der Rechnungslegungspflicht nach § 189 UGB soll aber für die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 das Erfordernis von Einkünften aus Gewerbebetrieb nach § 23 EStG 1988 bestehen bleiben, wodurch die ertragsteuerliche Abgrenzung der betrieblichen Einkunftsarten für die steuerliche Gewinnermittlung weiter gilt.

§ 5 Abs. 2 EStG 1988 kann entfallen, weil mit dem UGB die bisherige OHG/KG und OEG/KEG zu einer einheitlichen Rechtsform, der Offenen Gesellschaft (OG) und Kommanditgesellschaft (KG), zusammengefasst werden, wobei die OG und KG für jedweden erlaubten Zweck zur Verfügung stehen.

Mit der Änderung der Anwendungsvoraussetzungen kann bei Steuerpflichtigen auch ein Wechsel der Gewinnermittlung verbunden sein. Einerseits müssen bisher nicht protokollierte Gewerbetreibende bei Überschreiten der Umsatzgrenze von 400 000 Euro künftig den Gewinn nach § 5 EStG 1988 ermitteln. Andererseits sind zB protokollierte OG oder KG künftig dann nicht mehr rechnungslegungspflichtig, wenn sie unter der Umsatzgrenze von 400 000 Euro liegen; in diesem Fall ist der Gewinn auch nicht nach § 5 EStG 1988 zu ermitteln. Den Wechsel der Gewinnermittlung regelt § 4 Abs. 10 EStG 1988, wobei diese Bestimmung sachgerechter ausgestaltet werden soll.

Zu Z 2 (§ 3 Z 31 EStG 1988, § 124b Z 119 EStG 1988):

Bei den an die Strafgefangenen ausgezahlten (sozialversicherungsfreien) Leistungen handelt es sich um geringfügige Arbeitsvergütungen, wovon ein Teil als Vollzugskostenbeitrag vom Bund einbehalten wird, über den der Strafgefangene nicht frei disponieren kann. Nach der bisher geübten Verwaltungspraxis wurden diese Arbeitsvergütungen als nicht steuerpflichtig angesehen. Die nunmehrige gesetzliche Regelung dient der Absicherung der bisherigen Verwaltungspraxis. Ein Abgehen von der bisherigen steuerrechtlichen Beurteilung (keine steuerpflichtigen Einkünfte) würde zu einem nicht vertretbaren administrativen Mehraufwand verbunden mit unverhältnismäßig hohen Kosten für die Einführung einer Lohnverrechnung (auch für die vergangenen Jahre) führen. Mit

der Steuerfreiheit sind keine Aufkommensausfälle verbunden, da die Bezüge regelmäßig unter der Besteuerungsgrenze liegen.

Zu Z 3 und Z 10 (§ 4 Abs. 10 Z 3 EStG 1988, § 124b Z 134 EStG 1988):

Zur lit. a:

Im Hinblick auf den mit der Umsetzung des UGB verbundenen verstärkten Wechsel auf die Gewinnermittlung nach § 5 EStG 1988 sollen die Rechtsfolgen dieses Wechsels hinsichtlich der Behandlung des Grund und Bodens neu geregelt werden.

Bei einer im Zeitpunkt des Wechsels bestehenden Werterhöhung (Teilwert ist höher als der Buchwert) ist steuerneutral auf den höheren Teilwert aufzuwerten, sodass im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5 nur jene Wertänderungen des Grund und Bodens erfasst werden, die ab dem Zeitpunkt des Wechsels eintreten. Dadurch soll eine exakte Abgrenzung von Wertsteigerungen erfolgen, die vor und nach dem Wechsel der Gewinnermittlung eintreten. Anders als bisher soll jedoch die zehnjährige Sperrfrist entfallen, weil dieses Besteuerungskonzept in Verbindung mit der Neukonzeption von § 30 zu sehen ist, der nunmehr im Rahmen eines Veräußerungsvorganges eine Erfassung von Spekulationseinkünften neben betrieblichen Einkünften vorsieht. Wird somit der Grund und Boden in weiterer Folge (also nach Wechsel der Gewinnermittlung) veräußert und ist zum Zeitpunkt der Veräußerung die gedanklich weiterlaufende Spekulationsfrist noch nicht verstrichen, sollen die Wertsteigerungen bis zum Wechsel der Gewinnermittlung als Spekulationsgewinn erfasst werden und die Wertsteigerungen nach dem Wechsel auf die Gewinnermittlung nach § 5 als gewerbliche Einkünfte. Ist hingegen bei der späteren Veräußerung die ab Anschaffung gedanklich weiterlaufende Spekulationsfrist bereits verstrichen, liegen keine Spekulationseinkünfte vor, sodass im Ergebnis nur die Wertänderungen nach dem Wechsel der Gewinnermittlung steuerwirksam sind. Anders als bisher werden dabei aber nur mehr exakt die im Rahmen der Gewinnermittlung nach § 5 zugewachsenen stillen Reserven versteuert und nicht mehr die (mangels einer Aufwertungsmöglichkeit nach Ablauf der Spekulationsfrist) außerhalb der Gewinnermittlung nach § 5 eingetretenen Wertsteigerungen.

Bei einem im Zeitpunkt des Wechsels bestehenden Wertverlust (Teilwert ist niedriger als der Buchwert) ist steuerneutral auf den niedrigeren Teilwert im Zeitpunkt des Wechsels abzuwerten. Dadurch wird sichergestellt, dass bis zum Wechsel eingetretene Wertverluste, die gemäß § 4 Abs. 1 letzter Satz außer Ansatz bleiben, auch in der Folge im Rahmen der betrieblichen Einkünfte unberücksichtigt bleiben. Sie können freilich als Spekulationsgeschäft zu erfassen sein:

Beispiel:

Anschaffungskosten Jahr 1	Teilwert bei Wechsel im Jahr 3	Erlös bei Veräußerung im Jahr 5	Steuerwirksame betriebliche stille Reserve	Einkünfte aus Spekulationsgeschäft
100	80	70	- 10	- 20
100	80	120	+ 40	- -

Zu lit. b:

Beim Wechsel von der Gewinnermittlung gemäß § 5 auf eine andere Gewinnermittlungsart sollen im Zeitpunkt des Wechsels vorhandene stille Reserven des zum notwendigen Betriebsvermögen gehörenden Grund und Bodens bei Realisierung oder bei Ausscheiden aus dem Betriebsvermögen (Veräußerung des Grund und Bodens, Entnahme in das Privatvermögen, Veräußerung oder Aufgabe des Betriebes oder Mitunternehmeranteiles) nur insoweit steuerpflichtig sein, als sie zu diesem Zeitpunkt noch vorhanden sind.

Beispiel:

Ein rechnungslegungspflichtiger Gewerbetreibender (§ 5) schafft im Jahr 01 Grund und Boden um 100 an; im Jahr 04 erfolgt ein Wechsel auf die Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1, der Teilwert im Zeitpunkt des Wechsels beträgt 120, der Steuerpflichtige bildet eine Grund und Boden-Rücklage. Der Grund und Boden wird im Jahr 07

- a) um 150
- b) um 112

c) um 90 veräußert.

Im Fall a) ist bei der Veräußerung zunächst die Grund und Boden-Rücklage steuerwirksam aufzulösen. Da zudem die auf den Anschaffungszeitpunkt bezogene Spekulationsfrist noch nicht abgelaufen ist, liegt in Höhe von 30 ein Spekulationsgewinn vor.

Da im Fall b) die stille Reserve in der Grund und Boden-Rücklage nur teilweise im Veräußerungsgewinn (bezogen auf den Buchwert vor Wechsel der Gewinnermittlung) gedeckt ist, ist die Rücklage nur insoweit (in Höhe von 12) steuerwirksam und der nicht realisierte Restbetrag (in Höhe von 8) steuerneutral aufzulösen.

Im Fall c) ist die gesamte Rücklage steuerneutral aufzulösen; da zudem die Spekulationsfrist noch nicht abgelaufen ist, liegt in Höhe von 10 ein Spekulationsverlust vor.

Zu Z 5 und Z 10 (§ 6 Z 5 EStG 1988, § 124b Z 134 EStG 1988):

Die Einlagevorschriften sollen weitgehend an die handelsrechtlichen Vorschriften angeglichen werden, wonach gemäß § 202 Abs. 1 UGB grundsätzlich der beizulegende Wert anzusetzen ist, ohne dass vergleichbare Sperrfristen wie im bisherigen § 6 Z 5 bestehen. Die mit den Spekulationsfristen des § 30 Abs. 1 abgestimmten Sperrfristen für die Einlage spekulationsverfangener Wirtschaftsgüter können deshalb entfallen, weil nach der Neukonzeption des § 30 Abs. 1 die bis zur Einlage zugewachsenen Wertsteigerungen gegebenenfalls (also soweit nach der Einlage eine Veräußerung innerhalb der Spekulationsfrist erfolgt) als Spekulationsgewinn erfasst werden. Die zwischen Einlage und Veräußerung eingetretenen Wertveränderungen sind wie bisher im Rahmen der betrieblichen Einkünfte gewinnwirksam. Für den Steuerpflichtigen ist die Neuregelung insoweit vorteilhaft, als – anders als bisher – im Fall einer Veräußerung nach Ablauf der Spekulationsfrist nur mehr die betrieblich zugewachsenen stillen Reserven versteuert werden müssen und nicht mehr auch die (mangels einer Aufwertungsmöglichkeit nach Ablauf der Spekulationsfrist) vor dem Einlagezeitpunkt eingetretenen Wertsteigerungen.

Die Änderung im Bezug auf die Einlage von Beteiligungen entspricht der Rechtsprechung des VwGH (Erk. vom 23.9.2005, 2002/15/0028) sowie der Verwaltungspraxis (Rz 2493 EStR 2000) zur bisherigen Rechtslage.

Zu Z 6 und Z 10 (§ 16 Abs. 1 Z 8 EStG 1988, § 124b Z 134 EStG 1988):

Die im Zusammenhang mit der Einlagenbewertung stehende lit. d soll, der Änderung der Einlagenbewertung entsprechend (§ 6 Z 5, ausschließlicher Teilwertansatz), den gemeinen Wert als alleinige AfA-Bemessungsgrundlage vorgesehen.

Zu Z 7 und Z 10 (§ 17 EStG 1988, § 124b Z 134 EStG 1988):

Die Änderung in Abs. 1 trägt der geänderten Umschreibung der Umsätze in § 125 Abs. 1 BAO zweiter Unterabsatz Rechnung. Inhaltliche Änderungen gegenüber der bisherigen Rechtslage sind damit nicht verbunden. Abs. 2 Z 3 sieht vor, dass die Bekanntgabe der Inanspruchnahme der Pauschalierung in der Steuererklärung selbst (und nicht in der Aufstellung der Betriebsausgaben) zu erfolgen hat. Das Steuerklärungsformular (Formular E1a) sieht dafür ein Ankreuzkästchen vor.

Zu Z 8 und Z 10 (§ 30 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, § 124b Z 134 EStG 1988):

Zu lit. a:

Bereits nach der bisherigen Rechtsprechung und Verwaltungspraxis erstreckte sich der Anwendungsbereich des § 30 auf realisierte Wertsteigerungen von im Betriebsvermögen befindlichen Grund und Boden außerhalb der Gewinnermittlung nach § 5.

Die Neuregelung steht in Verbindung mit § 4 Abs. 10 Z 3 und § 6 Z 5 und sieht im Rahmen eines einheitlichen, innerhalb der Spekulationsfristen getätigten Veräußerungsvorganges eine gleichzeitige Erfassung von Spekulationseinkünften neben betrieblichen Einkünften vor. So werden – neben betrieblichen Einkünften - innerhalb der Spekulationsfrist als Spekulationseinkünfte erfasst:

- Wertsteigerungen von ins Betriebsvermögen mit dem (nach der Neukonzeption des § 6 Z 5 nicht mehr mit den Anschaffungskosten begrenzten) Teilwert eingelegten Wirtschaftsgütern, die bis zum Einlagezeitpunkt eingetreten sind.
- Wertsteigerungen von Grund und Boden, die vor einem Übergang zur Gewinnermittlung nach § 5 eingetreten sind.

Zu lit b:

Nach bisheriger Rechtslage wurde ein Wertverlust aus einer vor Veräußerung des Gebäudes erfolgten Vermietung nicht nur im Rahmen von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung über die AfA, sondern nochmals bei Ermittlung von Einkünften aus Spekulationsgeschäft erfasst, da dem Veräußerungserlös die nicht um die AfA gekürzten Anschaffungskosten gegenüberzustellen waren. Auf diese Weise wurde der nutzungsbedingte Wertverlust doppelt berücksichtigt. In gleicher Weise wurden Instandsetzungs- und Herstellungsaufwendungen bisher insoweit doppelt berücksichtigt, als sie auch dann die Anschaffungskosten bei Ermittlung der Spekulationseinkünfte erhöht haben, wenn sie bei Ermittlung von Einkünften aus Vermietung und Verpachtung als Werbungskosten bereits abgesetzt worden sind oder - im Fall von Instandsetzungskosten - nach Veräußerung der Einkunftsquelle als nachträgliche Werbungskosten noch abzuziehen sind. Durch die Änderung sind bei Ermittlung des Spekulationsüberschusses die Anschaffungskosten nur um die nicht als Werbungskosten zu berücksichtigenden Instandsetzungs- oder Herstellungskosten zu erhöhen. Andererseits sind die Anschaffungskosten um die tatsächlich in Anspruch genommene AfA zu vermindern. Auf diese Weise wird eine doppelte steuerliche Berücksichtigung von AfA und Instandsetzungs- und Herstellungskosten-Teilbeträgen vermieden.

Zu Z 9 und Z 10 (§ 102 EStG 1988, § 124b Z 134 EStG 1988):

Die Bestimmung steht im Zusammenhang mit der durch das Abgabenänderungsgesetz 2005 um einen dritten Teilstrich erweiterten Fassung des ersten Satzes des § 98 Abs. 1 Z 3. Sie stellt klar, dass der Verlustabzug auch für durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte Verluste aus der Veräußerung von unbeweglichem Vermögen zusteht, die betriebsstättenunabhängig gewerbliche Einkünfte darstellen.

Zu Artikel 2

Änderung des Körperschaftsteuergesetzes 1988

Zu Z 1, Z 2 und Z 3 (§ 7 Abs. 3 KStG 1988, § 21 Abs. 1 Z 2 lit. b KStG 1988, § 26c Z 11 KStG 1988):

Entsprechend der Anknüpfung in § 5 EStG 1988 wird auch im KStG der Begriff „Buchführung“ durch „Rechnungslegung“ ersetzt.

Zu Artikel 3

Änderung der Bundesabgabenordnung

Zu Z 1 und Z 3 (§ 124 BAO, § 323 Abs. 21 BAO):

Die Änderung der Wortfolge trägt dem Unternehmensgesetzbuch, das an die Stelle des Handelsgesetzbuches tritt, Rechnung.

Zu Z 2 und Z 3 (§ 125 Abs. 1 BAO, § 323 Abs. 21 BAO):

Ab Inkrafttreten des Unternehmensgesetzbuches gelten für gewerbliche Betriebe die dort geregelten (an Umsatzerlöse anknüpfenden) Buchführungsgrenzen durch die Änderung des § 124 BAO auch für steuerliche Zwecke. Darüber hinausgehende nur steuerlich bedeutsame Buchführungsgrenzen sind für gewerbliche Betriebe entbehrlich. Daher entfallen die diesbezüglichen Bestimmungen des § 125 BAO.

Für land- und forstwirtschaftliche Betriebe, die dem § 189 UGB - ausgenommen im Anwendungsbereich des Abs. 1 Z 1 - nicht unterliegen, bleiben die steuerlichen Buchführungsgrenzen (des § 125 Abs. 1 lit. a bzw. lit. b BAO) unverändert. Sie gelten (wie bisher), wenn sich nicht aus § 124 BAO eine Buchführungspflicht ergibt. Dies gilt nach § 189 Abs. 1 Z 1 UGB für Kapitalgesellschaften und für unternehmerisch tätige Personengesellschaften, bei denen kein unbeschränkt haftender Gesellschafter eine natürliche Person ist.

Die Umsatzdefinition im zweiten Unterabsatz des § 125 Abs. 1 BAO ist auch für jene Abgabenvorschriften bedeutsam, die an Umsätze im Sinn des § 125 Abs. 1 BAO an-

knüpfen (wie zB § 17 Abs. 1 EStG 1988, § 2 Abs. 1 Z 2 VO BGBl. II Nr. 227/1999, § 2 VO BGBl. II Nr. 95/2000, § 2 Abs. 2 VO BGBl. II Nr. 417/2000).

