



Unser Zeichen 4256/08/KG

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN  
BMF – VI/A  
z.H. Frau GL Mag. Bernadette Gierlinger  
Hintere Zollamtsstraße 2b  
1030 Wien

Sachbearbeiter Mag.Goldhahn/PM

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 4. Dezember 2008

## **Stellungnahme zum Entwurf der Glücksspielgesetz-Novelle 2008**

(GZ.: BMF-010000/0053-VI/A/2008)

Sehr geehrte Frau Gruppenleiterin Mag. Gierlinger,

die Kammer der Wirtschaftstreuhänder dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf der Glücksspielgesetz-Novelle 2008.

### **Stellungnahme**

#### **Zu Artikel 1 - Änderungen des Glückspielgesetzes**

#### **Zu § 31 a GSpG (Grundsatzbestimmung)**

Dazu wird angemerkt, dass

- diese Bestimmung systematisch besser im Finanz-Verfassungsgesetz (F-VG) geregelt werden sollte,
- dass im Zuge dieser Bestimmung für die Anpassung einschlägiger landesgesetzlicher Bestimmungen Sorge zu tragen ist und
- dass zur Sicherstellung dieser Anpassung sinnvoller weise eine Art. 15a B-VG Vereinbarung geschlossen werden sollte.

## Zu § 57 GS<sub>P</sub>G („Lotterienabgabe auf spielbankferne Ausspielungen“)

Die vorgesehene Lotterienabgabe ist aus gemeinschaftsrechtlicher aber auch aus verfassungsrechtlicher Sicht höchst bedenklich.

### Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit

Obwohl es sich bei den **Verkehrsteuern auf Glückspiel um nicht harmonisierte Steuern** handelt, die in die Zuständigkeit der Mitgliedstaaten fällt, sind diese dennoch verpflichtet, ihre Befugnisse unter **Beachtung des Gemeinschaftsrechts auszuüben und die Diskriminierungs- und Beschränkungsverbote zu beachten**. Diskriminierende Maßnahmen können nur nach den im EG-Vertrag ausdrücklich angeführten Gründen gerechtfertigt werden. Eine Diskriminierung liegt nicht nur auf Grund der Staatsangehörigkeit vor, es sind alle unterschiedslos wirkenden Maßnahmen verboten, die eine Beschränkung der Grundfreiheiten darstellen oder deren **Ausübung weniger attraktiv machen**. Steuerliche Belastungen stellen immer eine Beschränkung des wirtschaftlichen Verkehrs dar. Sie sind dann beschränkend, wenn sie den Marktzutritt ins In- oder Ausland hemmen und die Besteuerung diesbezüglich nicht entscheidungsneutral wirkt (EuGH vom 30. November 1995, Rs. C-55/94 (Gebhard), Slg. 1995, I-04165)). Nach der ständigen Rechtsprechung des EuGH (EuGH vom 30. November 1995, Rs. C-55/94 (Gebhard), Slg. 1995, I-04165) ist eine solche Maßnahme nur dann mit den Grundfreiheiten vergleichbar, wenn sie in nichtdiskriminierender Weise angewandt werden, sie aus zwingenden Gründen des Allgemeininteresses gerechtfertigt sind, sie geeignet sind, die Verwirklichung des mit ihnen verfolgten Ziels zu gewährleisten und nicht darüber hinausgehen, was zur Erreichung dieses Ziels erforderlich ist. Als zwingende Gründe des Allgemeininteresses bei Feststellung, dass die beschränkte steuerliche Maßnahme als nicht-diskriminierend eingestuft wurde, hat der EuGH (vgl. insbesonders EuGH vom 15.5.1997, C-250/95 (Futura Participations SA), Slg. 1997 I-2471) beispielsweise die Gleichmäßigkeit der Besteuerung, die steuerliche Kohärenz und die Wirksamkeit der Steuerkontrolle genannt. **Auch Steuern können im Falle unsachlicher Differenzierungen einen Verstoß gegen die Dienstleistungsfreiheit darstellen.**

Mit § 57 GS<sub>P</sub>G idF des vorliegenden Entwurfes wurde eine Lotterienabgabe auf spielbankferne Ausspielungen eingeführt. Danach unterliegen Ausspielungen, an denen die Teilnahme vom Inland aus erfolgt und die nicht im Rahmen einer Konzession (Spielbank, Glückspielautomaten oder Video Lotterie Terminal) stattfinden, einer Lotterienabgabe von 16% vom Spieleinsatz unterliegen. Die konzessionierten Ausspielungen („Elektronische Lotterien“ bzw. „Video-Lotterie-Terminals“) werden einer Konzessionsabgabe auf Basis der Jahresbruttospieleinnahmen (Spieleinsätze abzüglich ausbezahltter Gewinne) mit nach wie vor 16% unterzogen. Die Erläuternden Bemerkungen zu dem Entwurf stellen dar, dass die Einsatzsteuer sich auf „verbotenes“ Internetglückspiel bezieht. Ausländische Online-Anbieter operieren im Casinospiel mit sehr geringen Margen. Nach Abzug der auszahlten Spielgewinne erzielen Internetcasinos regelmäßig einen Rohertrag von nicht mehr als 5% des Einsatzes, das bedeutet dass 95% des Einsatzes an die Spieler ausbezahlt wird und nur 5% im

Unternehmen verbleiben. Das bedeutet, dass der Einsatz durchschnittlich 20x gesetzt werden kann, bis er verspielt wird. Bei Besteuerung gemäß § 57 Abs 2 GSpG (für konzessionierte Anbieter) in der Fassung des Entwurfes wird der bei dem Spielveranstalter verbleibende Bruttohertrag („Jahresbruttospieleinnahmen“ – Einsätze abzüglich der Gewinne eines Kalenderjahres) als Steuerbemessungsgrundlage herangezogen während sogar für im EU-Ausland konzessionierte Anbieter die Einsätze als Bemessungsgrundlage herangezogen werden (§ 57 Abs 1 GSpG idF Entwurf GSpG-Novelle 2008). Unter Annahme eines Bruttohertrages iHv jeweils 5% ergibt sich für einen in Österreich konzessionierten Anbieter eine Steuer von 0,8% des Einsatzes während ein im EU-Ausland konzessionierter Anbieter 16 % Steuer vom Einsatz - und somit den 20-fachen Betrag - aufzubringen hätte. Bei Casino-Games mit teilweise nur 2% Rohertragsmarge wäre von dem im Ausland konzessionierten Anbieter der 50-fache Steuerbetrag einzufordern. Inwiefern der Steuerbetrag durchsetzbar ist (Glückspielsteuern sind in der EU nicht harmonisiert) und inwiefern die Tatbestandsverwirklichung nachweisbar ist (siehe oben), ist als zumindest zweifelhaft zu bemängeln. Kritisch ist ebenso die Ausweitung des Tatbestands für Ausspielungen über Internet zu betrachten, da nicht feststellbar ist, von welchem Ort aus die Teilnahme erfolgt. Werden Spiele über mobile Telefonverbindungen angenommen so ist für den Veranstalter der Ausspielung lediglich die IP-Adresse des Telekomproviders ersichtlich. Diverse Firmennetzwerke gehen einheitlich mit nur einer IP-Adresse in das Netz. Die Ortsbestimmung aufgrund der IP-Adresse ist daher unzuverlässig. Die Ortsbestimmung über die Registrierungsadresse ist ebenso unzuverlässig, da nicht ausgeschlossen werden kann, dass der Spielabschluss von einem mobilen Access-Tool aus oder zB von einer Internetverbindung vom Urlaubsort aus vorgenommen wurde.

Darüber hinaus wird der Nachweis nicht zu führen sein, dass ausländische wie beispielsweise britische Urlaubsgäste, die Ausspielungen von Ihrem österreichischen Urlaubsort über den in Großbritannien beheimateten Spielveranstalter abwickeln, ebenso das Glückspiel oder die Wette vom Inland aus abschließen und damit die Veranstalter ebenfalls unter diese Glückspielbesteuerung fallen.

Eine Rechtfertigung über eine gleichmäßige Besteuerung wird angesichts der erdrosselnden Besteuerung von ausländischen Marktteilnehmern nicht zu rechtfertigen sein, ebenso ist die beschränkende Norm nicht über die steuerliche Kohärenz zu rechtfertigen, da die Lotterienabgabe, zweifelsfrei nicht Bestandteil einer „untrennbarer Regelungseinheit“, die mit ihrem Ausscheiden aus der Steuerrechtsordnung des Mitgliedstaates die verbleibenden Normen gleichsam „in der Luft hängen“ würden (vgl. *Tumpel*, Endbesteuerung von Zinsen und Kapitalverkehrsfreiheit, in *Lechner/Staringer/Tumpel*, Kapitalverkehrsfreiheit und Steuerrecht, 87). Eine wirksame Steuerkontrolle ist mit Tatbestand der „Teilnahme“ vom Inland nicht möglich, da es für den ausländischen Anbieter oftmals technisch nicht möglich ist, den Kunden zu lokalisieren.

**Es ist daher als nicht dem Gemeinschaftsrecht vereinbar anzusehen, die inländische Anknüpfung an einen regelmäßig nicht nachweisbaren Sachverhalt anzuknüpfen.**

## Gesamtkohärenz

Auch die Rechtfertigung einer beschränkenden Maßnahme durch den Schutzgedanken im Sinne der Gesamtkohärenz (Jugendschutz, Kriminalitätsbekämpfung, Eindämmung Spielsucht) kann mit dem vorliegenden Entwurf nicht gegeben sein, denn dieser ist insbesonders mit der Gesamtkohärenz nicht vereinbar, was die Europäische Kommission in einer Stellungnahme an den EuGH in der Rs C-46/08 Carmen Media Group Ltd. über die Auslegung der Dienstleistungsfreiheit nach Art. 49 EG für das grenzüberschreitende Anbieten von Sportwetten hervorstreicht: „... *dass Beschränkungen der Spieltätigkeiten durch zwingende Gründe des Allgemeininteresses wie den Verbraucherschutz, die Betrugsvorbeugung und die Vermeidung von Anreizen für die Bürger zu überhöhten Ausgaben für das Spielen gerechtfertigt sein können. Jedoch müssen die Beschränkungen, die auf solche Gründe sowie auf die Notwendigkeit gestützt sind, Störungen der sozialen Ordnung vorzubeugen, auch geeignet sein, die Verwirklichung dieser Ziele in dem Sinne zu gewährleisten, dass sie kohärent und systematisch zur Begrenzung der Wetttätigkeiten beitragen.*“ Bei der Prüfung der Kohärenz von Vorschriften, die sich auf Spiele zu konzentrieren, die im Hinblick auf die Entstehung einer solchen Sucht eine vergleichbare Wirkung haben. Die Kommission stellt für den in diesem Verfahren vergleichbaren Regeln unterliegenden deutschen Markt fest, dass zwar ein Monopol für Lotterien und Sportwetten besteht, aber Glücksspiele mit einem gleichen oder sogar möglichen höheren Spielsuchtrisiko von privaten Anbietern angeboten werden. Es kann nicht systematisch und kohärent sein, schwer kontrollierbares und mit einem weitaus höheren Suchtpotenzial versehenem Glückspiel wie dem Automatenspiel im Vergleich zu in der EU-konzessioniertem und damit bestimmten Standards zur Eindämmung von Spielsucht, Spielerschutz und Kriminalitätsbekämpfung einhaltenden Anbietern von Online-Glückspiel einer unterschiedlichen Besteuerung zu unterwerfen.

Die Kommission nimmt hinsichtlich des Umfangs der Beschränkung ausdrücklich Bezug auf die Rechtsprechung des EuGH in *Gambelli* (EuGH vom 6. November 2003, C-243/01, *Gambelli*, Slg. 2003, I-13031): „*Außerdem umfasst der freie Dienstleistungsverkehr nicht nur die Freiheit des Leistungserbringers, Leistungsempfängern, die in einem anderen Mitgliedstaat als seinem Niederlassungsmitgliedstaat ansässig sind, Dienstleistungen anzubieten und zu erbringen, sondern auch die Freiheit, als Leistungsempfänger von einem Leistungserbringer mit Sitz in einem anderen Mitgliedstaat angebotene Dienstleistungen zu empfangen oder in Anspruch zu nehmen, ohne durch Beschränkungen beeinträchtigt zu werden.*“

Ebenso wenig entspricht die beschränkende Norm dem Gemeinschaftsrecht, als sie nicht in Österreich konzessionierte Anbieter unabhängig von ihrer Ansässigkeit (nicht) diskriminierend erdrosselnd besteuert. Die Erschwerung des Marktzutritts durch die beschränkende Wirkung von Abgabenmaßnahmen ist seit der Rs *Gebhard* (EuGH vom 30. November 1995, Rs. C-55/94 (*Gebhard*), Slg. 1995, I-04165) von enormer Bedeutung für die Grundfreiheiten. Der EuGH hat in einigen Entscheidungen (EuGH vom 9.8.1994, Rs. C-43/93 (Van der Elst), Slg. 1994, I-3803; EuGH vom 28.3.1996, Rs. C-272/94 (Guiot), Slg. 1996, I-1905) unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung in *Säger* (EuGH v. 25.7.1991, Rs. C-76/90 (*Säger*), Slg. 1991, I-4221) die Erhebung von Abgaben durch den Bestimmungsstaat als von **Art. 49 EG erfassste (nichtdiskriminierende) Beschränkung**

angesehen und damit für **rechtfertigungsbedürftig** erklärt, wenn „bereits vergleichbare Belastungen“ für diese Tätigkeit im Herkunftsstaat entstanden sind. In diesem Zusammenhang ist auch die Rs *Schindler* zu beachten, in welcher der EuGH die Verbote für eine Lotterie, Lose oder Werbematerial einzuführen, als (nichtdiskriminierende) Beschränkung des freien Dienstleistungsverkehrs ansah, da diese „die Lotterieveranstalter aus anderen Mitgliedstaaten ohne Ausnahme daran hindern, im Gebiet des Mitgliedstaats, der diese Rechtsvorschriften erlassen hat, unmittelbar oder durch selbständige Bevollmächtigte ihre Lotterien zu fördern oder Lose zu verkaufen (EuGH v. 24.3.1994, Rs. C-275/92 (Schindler), Slg. 1994, I-1039). Es sind demnach nicht nur diskriminierende sondern auch nicht diskriminierende Beschränkungen im Wirkungsbereich des Gemeinschaftsrechts. Das Verbot der nicht diskriminierenden Beschränkung hat der EuGH auf alle Grundfreiheiten ausgedehnt (vgl. Rechtsprechung des EuGH zu *Säger* und *Gebhard*). Es besteht ein Dualismus von Freiheit des Marktzugangs und Marktgleichheit (*Roth* in *Schön* (Hrsg), GedS Knobbe-Keuk (1997) 729). Das Binnenmarktkonzept wird vom gleichheitsrechtlich orientierten Prinzip der Nichtdiskriminierung als Grundgedanken getragen, reicht aber per se nicht aus, alle relevanten Behinderungen grenzüberschreitender Wirtschaftsaktivität, damit den Zugang zu fremden Märkten zu verhindern. In ihrer freiheitsrechtlichen Ausprägung zielen die Grundfreiheiten drauf ab, Zu- und Abgangshemmnisse zu beseitigen, selbst wenn die in Frage stehende nationale Rechtsordnung keine diskriminierende Ungleichbehandlung zur Folge hat (vgl. *Kofler*, Europäische Grundfreiheiten, nationales Steuerrecht und die Rolle des EuGH (Teil I), taxlex 2006, 13). Die Einführung einer Besteuerung des ausländischen Online-Angebots mit einer Abgabe von 16% auf den Spieleanlass bei Ausspielungen und bei 2% bei Sportwetten scheint einzig auf den Zweck gerichtet sein, die Verbreitung der erdrosselnd besteuerten Spielformen zu unterbinden. Die erdrosselnde Besteuerung des ausländischen Online-Glückspiel- und Sportwettenangebots ist aber nicht dazu geeignet, eindämmend hinsichtlich der Bekämpfung von Kriminalität, Jugendschutz und der Spielsucht zu wirken. Eine Verbesserung des Jugendschutzes oder der Kriminalitätsbekämpfung kann durch eine Verringerung der Gewinnspanne nicht erreicht werden (vgl. dazu ausführlich. *Scholz/Aulehner*, Verfassungsfragen zur Lenkungsabgabe am Beispiel der „Automatenbesteuerung“; BB 2/1991, 73ff). Die Lotterienabgabe auf nicht konzessionierte Ausspielungen hat daher objektiv betrachtet lediglich den Inhalt einer Abschreckung ausländischer Anbieter, da nicht einmal ein besonderer fiskalischer Nutzen ersichtlich ist.

Auch im liberalisierten Markt der Sportwetten wird mit dem Entwurf die Gelegenheit nicht ergriffen, die Besteuerung am Bruttonrohertrag zu bemessen (wie z.B. in Großbritannien) sondern bleibt bei der Einsatzbesteuerung, die nur bei Steuerschuldnerschaft des Wettkunden sachgerecht erscheinen kann. Auch im Bereich der Buchmacherwetten bewirkt die Besteuerung des Wetteinsatzes eine Erhöhung des Risikos und damit eine Verschlechterung der Quoten, da das Risiko einzupreisen ist und somit insbesondere eine Einschränkung des von Einsätzen mit niedrigen Eurobeträgen gekennzeichneten Unterhaltungsangebotes.

**Im Sinne der Gesamtkohärenz ist zu beachten, dass die Maßnahmen und das Schutzbedürfnis ausgewogen korrelieren. Der vorliegende Entwurf entspricht damit nicht den Vorgaben der Kommission und der Rechtsprechung des EuGH im Sinne der Gesamtkohärenz, da hohe Bedrohungspotenziale niedrig besteuert werden und niedrigere Bedrohungspotenziale höher besteuert werden.**

## Steuerliche Anknüpfung

Aus **gemeinschaftsrechtlicher Sicht** ist der Tatbestand der Teilnahme an einer Ausspielung bzw. an einem Rechtsgeschäft aus dem Inland unter dem Blickwinkel des Grundsatzes der Territorialität zu hinterfragen. Der Grundsatz der Territorialität ist nicht nur im Bereich der direkten Steuern und der Vermeidung von Doppelbesteuerung von Bedeutung, sondern hat eine immer stärkere Bedeutung im Bereich der indirekten Steuern. Der EuGH hat bei der Erhebung der Umsatzsteuer als Verbrauchsteuer den Grundsatz der Territorialität hervorgehoben (vgl. EuGH vom 27. September 2007, C-146/05, *Colleé*, Rn. 37). Der EuGH hat erst kürzlich die niederländische Zulassungsteuer (Beschluss vom 15.8.2008, C-42/08, *Hoge Raad*), die bei der erstmaligen Benutzung eines im Ausland gemieteten Fahrzeugs auf dem niederländischen Straßennetz unabhängig von der Dauer der Nutzung des Straßennetzes, zu entrichten ist als eine **Beschränkung der Dienstleistungsfreiheit** nach Art 49 EG bis 55 EG erkannt. Die im Entwurf vorgesehene Lotterienabgabe ist hinsichtlich der Steueranknüpfung vor diesem Hintergrund zu messen. **Ein derart unklarer Anknüpfungspunkt einer Verkehrsteuer wird kaum mit Gemeinschaftsrecht vereinbar sein.**

## Aufzeichnungspflichten

Um den Besteuerungserfordernissen nachzukommen, müssten in der EU konzessionierte Anbieter **umfangreiche nicht zumutbare Aufzeichnungen** führen. Durch die massive Ausweitung des Tatbestandes fallen auch **ausländische Glückspielanbieter unter die im Ordnungrecht enthaltenen steuerlichen Bestimmungen**. Durch § 57 GebG wird eine Ausspielung, die ein österreichischer Spieler bei einem ausländischen Anbieter nur wegen der Teilnahme vom Inland aus steuerpflichtig. Ebenso wird der britische Urlaubsgast, der an einer Ausspielung von seinem österreichischen Urlaubsort über den in Großbritannien beheimateten Spielveranstalter abwickelt, unter die Lotterienabgabe fallen. Diese Erweiterung des Tatbestands für Ausspielungen über Internet ist besonders kritisch, **als nicht feststellbar ist**, von welchem Ort aus die Teilnahme an der Ausspielung erfolgt. Werden Spiele über mobile Telefonverbindungen angenommen, dann ist für den Veranstalter der Ausspielung lediglich die IP-Adresse des Telekomproviders ersichtlich. Firmennetzwerke gehen oftmals einheitlich mit nur einer IP-Adresse in das Netz. Die Ortsbestimmung über die Registrierungsadresse ist ebenso unzuverlässig, da nicht ausgeschlossen werden kann, dass der Spielabschluss von einem mobilen Access-Tool aus oder zB von einer Internetverbindung vom Urlaubsort aus vorgenommen wurde. Eine Feststellung der tatbestandsrelevanten Umstände wird daher nicht möglich sein. Die Nachweisführung wird in der praktischen Ausgestaltung zu erheblichen Problemen führen, da oftmals aufgrund der technischen vielfältigen Vertriebskanäle des Angebots nicht eindeutig feststellbar ist, ob eine Teilnahme vom Inland aus erfolgt.

**Eine umfassende Nachweisführung, die tiefgehend in die privaten Freizeitaktivitäten der Kunden einschneidet, wird darüber kaum mit Art 8 EMRK vereinbar sein** (vgl. dazu VfGH 14.3.1991 14.3.1991, G 148-155/90 (Wiener Videoabgabe; Züger/Standfest, ÖStZ 2001, 421)).

## **Erlaubtes/unerlaubtes Glückspiel – Gleichheitssatz**

Wie auch in der Judikaturlinie des EuGH im Bereich der Umsatzsteuer erscheint eine Differenzierung in „erlaubtes“ und „verbotenes“ Angebot auch aus dem Blickwinkel des österreichischen Verfassungsrechts als problematisch. „Der Gleichheitssatz verlangt für das Steuerrecht, dass die Steuerpflichtigen durch ein Steuergesetz rechtlich und tatsächlich gleich belastet werden. Wird die Gleichheit im Belastungserfolg durch die rechtliche Gestaltung des Erhebungsverfahrens prinzipiell verfehlt, so kann dies die Verfassungswidrigkeit der gesetzlichen Besteuerungsgrundlage nach sich ziehen und die Steuerpflichtigen in ihrem Grundrecht auf Besteuerungsgleichheit verletzen (VG Gelsenkirchen 2 L 297/07; Art 3 GG). Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung hat der österreichische Gesetzgeber nicht in Verfassungsrang erhoben (vgl. *Doralt/Ruppe*, Grundriß des österreichischen Steuerrechts Band II, 177), für die Steuererhebung gilt natürlich der verfassungsrechtliche Gleichheitssatz (Art 7 Abs 1 B-VG). Der Gesetzgeber ist durch den Gleichheitssatz verpflichtet, an gleiche Tatbestände gleiche Rechtsfolgen zu knüpfen. Der Verfassungsgerichtshof stellt bei der Prüfung darauf ab, dass der Gleichheitsgrundsatz nur „sachlich gerechtfertigte“ Differenzierungen zulasse, die nur dann „sachlich begründet“ ist, wenn sie nach objektiven Unterscheidungsmerkmalen erfolgt (vgl. *Walter/Mayer/Kucsko-Stadlmayer*, Bundesverfassungsrecht, Rz 1357).

Die erläuternden Bemerkungen führen zur Lotterienabgabe aus, dass insbesondere das verbotene Internetglücksspiel der Lotterienabgabe unterliegt. Die Erweiterung des Tatbestandes bei Wettgebühren, soll nach den erläuternden Bemerkungen Umgehungsmöglichkeiten durch Vertragsabschluss im Ausland unterbinden. Inwiefern die Annahme ausländischer Angebote eine „Umgehung“ darstellt, wird nicht weiter erläutert.

Es entsteht der Eindruck, dass die Anknüpfung der Spielteilnahme vom Inland aus darauf gerichtet ist, gar keine effiziente und gleichmäßige Besteuerung durchzuführen sondern viel mehr eine Anscheinwirkung der Illegalität ausländischer Anbieter herbeizuführen. Es wäre daher dringend zu empfehlen, darauf abzustellen, nach welchem Kriterium die Spielaufnahme vom Inland aus zu qualifizieren ist:

- Spiel mit inländischer IP-Adresse?
- Spiel mit inländischer Registrierung?
- Spiel mit Abfrage des aktuellen Aufenthaltes (Selbstauskunft)?

## **Spielerschutz und Einsatzbesteuerung**

Der Schutz der Konsumenten wird durch eine Besteuerung am Einsatz jedenfalls – ganz im Gegensatz zum Tenor der Erläuterungen – gerade verschlechtert. Wird die Steuer vom Einsatz erhoben, muss anstelle des Rohertrages in Höhe von 5% wie im obigen Beispiel ein Rohertrag von 21% des Einsatzes beim Veranstalter verbleiben um dessen Aufwendungen im gleichen Ausmaß decken zu können. Das bedeutet dass der Betrag nach durchschnittlich 4-5 maligem Setzen verspielt ist. Durch die Besteuerung

des Spieleinsatzes ergibt sich eine viel niedrigere Gewinnchance für die Kunden, das Verlustrisiko steigt und damit auch die negativen Auswirkungen des Glücksspiels: Der Versuch Spielverluste aufzuholen, geht aufgrund der nun aufgrund der Steuern zu verändernden Gewinnwahrscheinlichkeit mit viel geringerer Wahrscheinlichkeit auf, der Versuch verlorenes Geld zurück zu gewinnen führt daher zu erhöhten Ausgaben. Gerade die mit kleinen Beträgen operierenden Unterhaltungskunden verlieren somit die Anbieter.

Aus diesem Grund scheint einzig und allein eine Bruttotorohertragssteuer nach englischem Vorbild zielführend. Die gebührenrechtliche Änderung steht unter demselben Vorbehalt des Anknüpfungspunktes. Einerseits einen unbestimmten Tatbestand wie die Teilnahme an einer Ausspielung im Inland bzw. die Teilnahme am Rechtsgeschäft Wette im Inland einzuführen und die finanzstrafrechtlichen Bestimmungen auf das GebG auszuweiten, kann einem ausländischen Anbieter angesichts der technischen Möglichkeiten der Spielteilnahme und den damit einhergehenden Schwierigkeiten der Lokalisation des Kunden nicht zugemutet werden. Ein Mehr an der durch die im Entwurf vorliegenden Novelle beabsichtigten Transparenz wird dadurch nicht geschaffen, es werden vielmehr legale ausländische Anbieter mit nicht administrierbaren und für den ausländischen Unternehmer nicht fassbaren Steuertatbeständen in das Strafrecht gedrängt. Das kann nicht dem Gedanken des Europäischen Binnenmarkts und den damit verankerten Grundfreiheiten entsprechen. Es wird mit dem vorliegenden Entwurf wieder nicht die Chance ergriffen, ein für alle Marktteilnehmer transparente Rahmenbedingungen zu schaffen. Transparenz ist gegen die negativen Begleiterscheinungen im Glückspiel ebenso die einzige wirksame Maßnahme wie Transparenz im Rahmen der Besteuerung für Gleichmäßigkeit sorgt.

## Die Besteuerung des Einsatzes

- **führt zu einer Kalkulation einer Mindestmarge,**
- **erhöht das Risiko und vermindert die Seriosität der Anbieter und**
- **schädigt Spielerschutz, da Förderungen zurückgehen.**

Zu beachten ist ebenso, dass der staatlich konzessionierte Anbieter im VfGH-Verfahren zur Wiener Vergnügungssteuer (Slg. 1895/06) die Vorschreibung von Vergnügungssteuer für den Betrieb von Videolotterieterminals als Teil einer elektronischen Lotterie als Eingriff in die verfassungsgesetzlich gewährleisteten Grundrechte betrachtet hat. Die Kumulation einer Vergnügungssteuer mit einer Konzessionsabgabe und den Wettgebühren würde zu einer unverhältnismäßig hohen Abgabenbelastung führen und damit die verfassungsgesetzlich gewährleisteten Rechte auf Unversehrtheit des Eigentums (Art 5 StGG) und auf Freiheit der Erwerbsausübung (Art 6 StGG) verletzen. Das Bundesministerium für Finanzen hat in dieser Abgabe sogar eine Verletzung des verfassungsrechtlich normierten Gleichheitssatzes erkannt, als eine zusätzliche Abgabe zur Folge habe, dass die „spielerschutzbezogen gut überwachten“ Videolotterieterminals und bundsrechtlich nicht konzessionierten Geldspielapparate denselben Landesabgaben unterliegen und damit zu einer erheblich höheren Gesamtbesteuerung der Videolotterieterminals und einem existenziellen Wettbewerbsnachteil führen. Was für den staatlich konzessionierten Anbieter billig ist muss für den im

Binnenmarkt konzessionierten Anbieter, der ebenfalls sein Spielangebot am Spielerschutzgedanken ausrichtet, Recht sein. Aus dem verfassungsrechtlich gebotenen Gleichheitssatz muss die Besteuerung zwischen konzessioniertem Glückspiel im Inland und vergleichbarem im Ausland konzessionierten Glückspiel nach den vom Bundesministerium für Finanzen aufgeworfenen sachlichem Besteuerungskonzept folgen.

### **Zu Artikel 2 – Änderung des Umsatzsteuergesetzes 1994**

Zusätzlich zu den im Begutachtungsentwurf enthaltenen Novellierungspunkten wird angeregt auch § 6 (1) Z 9 lit. d sublit. aa wie folgt zu novellieren: „**die Umsätze und die Vergütungen für die Vermittlung von Umsätzen, die unter die Bestimmungen des § 33 TP 17 Abs. 1 Z 1 des Gebührengesetzes 1957 oder unter §§ 57 Abs. 1 und 58 GSpG fallen**,“. Dies deshalb, da es einerseits künftig europarechtlich geboten erscheint (siehe taxlex 02, Februar 2008, Seite 59) und andererseits die in Österreich geltende USt-Pflicht für die Vermittlung von Wettumsätzen in der Praxis einen wirtschaftlichen Anreiz zur Vermittlung solcher Umsätze ins Ausland darstellt. Diesfalls ist faktisch weder bezüglich der USt noch bezüglich der Vergebührungs der Wetten Abgabensicherheit gegeben. Ein Wegfall der USt-Pflicht auf die Vermittlungsprovision würde den Anreiz, Wetten ins Ausland zu vermitteln, vermindern, hätte eine verbesserte Abgabensicherheit bei den Wettgebühren zur Folge und würde Wertschöpfung im Inland halten.

### **Zu Artikel 3 – Änderung des Gebührengesetzes 1957**

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder spricht sich entschieden gegen die Absicht aus, das GebG (dieses Mal im Bereich der Glücksverträge) zu kriminalisieren. Die Kriminalisierung wird sowohl durch Überführung der Z 7 und der Z 8 des § 33 TP 17 Abs 1 GebG in das GSpG (§§ 57 und 58 betreffend Lotterieabgaben) als auch dadurch bewirkt, dass die Z 1 (Wetten) ausdrücklich dem FinStrG unterstellt wird.

Neben grundsätzlichen Überlegungen ist insbesondere darauf hinzuweisen, dass das Bestimmtheitsgebot (Art 18 B-VG) verletzt erscheint, da gerade im einschlägigen Bereich die Erscheinungsformen des Wirtschaftslebens vielfältig sind und die Abgrenzung der einzelnen Tatbestände (sowohl vom abgabenfreien Raum als auch vom verbleibenden gebührenrechtlichen Bereich und schlussendlich auch untereinander im GSpG) äußerst unscharf ist.

Demzufolge sollte auch der Katalog des § 15 Abs 3 GebG (nicht nur durch die nachgeholte Anführung des StiftEG und durch Modifizierung des Verweises auf das ErbStG durch Anführung des Erwerbes von

Todes wegen und der Schenkungen unter Lebenden, sondern auch) durch Anführung des GS<sub>P</sub>G ergänzt werden.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder spricht sich auch dagegen aus, dass Wetten (§ 33 TP 17 Abs 1 Z 1 GebG) nunmehr erstmalig als neue Ausnahme vom Urkundenprinzip „wenn eine Urkunde nicht errichtet wird“ gebührenpflichtig sein sollen.

Unklar ist, wie aaO der Klammerausdruck „Sport“ zu deuten ist. Geht es nur um Sportwetten oder auch um Sportwetten?

Hinsichtlich der neuen Lotterieabgaben (§§ 57 ff GS<sub>P</sub>G) ist zu beanstanden, dass systemwidrig (nach Ausgliederung aus dem GebG) eine große Anzahl von zum Teil höchst antiquierten gebührenrechtlichen Bestimmungen „mitgeschleppt“ wird, so etwa der § 26 GebG (§ 60 Abs 6 GS<sub>P</sub>G), der seinerzeit ua damit begründet wurde, dass vor der entsprechenden gebührengesetzlichen Regelung in der Praxis von der Abzinsungsmöglichkeit im Gebührenbereich kein Gebrauch gemacht worden war (vgl zB *Arnold*, Rechtsgebühren8, § 26 Rz 7). Eine sachliche Rechtfertigung für die Abweichung von den allgemeinen Grundsätzen des BewG ist nicht zu erkennen. Fortgeführt wird auch der Etikettenschwindel im GebG, dass nicht „ehrlich“ eine Hundertsatzgebühr von 48 % verlangt wird, sondern „verschämt“ eine solche von 12 % vom vierfachen Wert (§ 58 Abs 1 GS<sub>P</sub>G).

Während bisher schon zu beanstanden war, dass GebG – an mehreren Stellen – das UGB nicht berücksichtigt (siehe zB § 33 TP 4 „kaufmännischer Verpflichtungsschein, § 33 TP 22 „Anweisungen auf einen Kaufmann“), so ist hier besonders zu beanstanden, dass § 33 TP 17 Abs 1 GebG in einer Z 3 nach wie vor Bodmerekoverträge anführt, obwohl diese durch UBG weggefallen sind (vgl zB *Arnold*, Rechtsgebühren8, § 33 TP 17 Rz 7b GebG).

Der Entwurf weicht von der seit geraumer Zeit gängigen Praxis ab, Übergangsbestimmungen im § 37 GebG anzuführen.

### **Zu Artikel 3 Z 3:**

Unklar ist die Wortwahl „Mitwirkung am Zustandekommen der Wette auf andere Art und Weise“. Trägt der IT Support, Telefonsupport uä am Zustandekommen der Wette bei, oder sind damit ausschließlich unmittelbare Handlungen gemeint? Trägt ein Unternehmen, dass diesbezügliche Werbeleistungen erbringt (Sportvereine, Werbeagenturen, etc.) am Zustandekommen der Wette bei?

Selbst wenn diese Institutionen gemeint sind (ist überdies entschieden abzulehnen), wäre die Höhe der fälligen Gebühr nicht überprüfbar. Durch diese Formulierung wird kein Beitrag zur Rechtssicherheit geleistet, sondern die Rechtsunsicherheit beträchtlich erhöht.

### **Zu Artikel 3 Z 5:**

Wettquoten von Buchmachern stellen bei sportlichen Ereignissen die Abbildung der Eintrittswahrscheinlichkeiten dar. Die Wettquote verfolgt grundsätzlich das Ziel, dass jeder Spielausgang zum Ausgleich der gesetzten Beträge führt bzw zu einer Marge für den Veranstalter, der damit seine Kosten deckt. Die Belastung des Einsatzes führt damit zu dem Erfordernis einer Mindestmarge zur Deckung der Steuern, die in Quote einzupreisen ist. Damit wird sowohl die Leistungsfähigkeit der Anbieter verschlechtert als auch das Verlustrisiko des Konsumenten erhöht.

Durch die Bezugnahme auf den § 2 Abs 1 GSpG fallen auch ausländische Wettanbieter unter das Regime des Gebührengesetzes. Durch den Abs 2 wird die Wette, die ein österreichischer Spieler bei einem ausländischen Wettanbieter nur wegen der Teilnahme vom Inland aus steuerpflichtig. Das trifft ebenso auf den britischen Urlaubsgast zu, der im Urlaub von einem Internetcafe aus eine Wette über eine Veranstaltung im Ausland bei einem ausländischen Wettanbieter teilnimmt und eine Gebührenpflicht des ausländischen Wettanbieters auslöst. Wie bereits zu Artikel 1 ausgeführt, lässt sich der Sachverhalt nicht prüfen. Die Wahrung der Grundrechte soll unter dem Lichte der jüngeren EuGH-Judikatur Vorrang gegeben werden. Ein weltumfassender Anknüpfungspunkt im GebG ist aufgrund der Rechtsprechung des EuGH nicht mit Gemeinschaftsrecht vereinbar.

Unklar ist auch die Bedeutung der Wortfolge „Teilnehmer am Rechtsgeschäft Wette“. Ein solcher ist nämlich auch der österreichische Wettanbieter selbst. Dies hätte zur Folge, dass jeder österreichische Wettanbieter für sämtliche (auch für die von ausländischen Staatsbürgern) angenommene Wetten Gebühren einzuheben hat.

Auch im liberalisierten Markt der Sportwetten wird mit dem Entwurf die Gelegenheit nicht ergriffen, die Besteuerung am Bruttotorohertrag zu bemessen (wie z.B. in Großbritannien) sondern bleibt bei der Einsatzbesteuerung, die nur bei Steuerschuldnerschaft des Wettkunden sachgerecht erscheinen kann. Auch im Bereich der Buchmacherwetten bewirkt die Besteuerung des Wetteinsatzes eine Erhöhung des Risikos und damit eine Verschlechterung der Quoten, da das Risiko einzupreisen ist und somit insbesondere eine Einschränkung des von Einsätzen mit niedrigen Eurobeträgen gekennzeichneten Unterhaltungsangebotes.

### **Zu Artikel 4 – Änderung des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes**

#### **Zu § 3 Abs 4**

Die Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenkreis sind bereits mit teils materienfremden Aufgaben überlastet. Dazu gehören etwa die Agenden nach dem Ausländerbeschäftigungsgesetz und dem Arbeitsvertragsrechts-Anpassungsgesetz. Ihnen auch noch Kontrollbefugnisse und wohl auch Pflichten (!?) im Zusammenhang mit der Überwachung glücksspielrechtlich erheblicher Sachverhalte

aufzubürden, könnte geradezu an Wirklichkeitsverlust grenzen, wenn man sich davon einen wahrhaft effizienten, das heißt auch dementsprechend "kontrolldichten", Vollzug dieser eher sensiblen Materien erwartet.

Zum AVOG fällt auf, dass im allgemeinen Teil der Erläuterungen noch davon die Rede ist, dass die Zuständigkeit für die Einhebung der Glücksspielabgaben – abgesehen vom FA für Gebühren und Verkehrsteuern in Wien – den für Gebühren zuständigen Finanzämtern obliegen soll. Demgegenüber werden im § 3 Abs 4 AVOG-Entwurf alle Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenkreis für zuständig erklärt (in Übereinstimmung mit den Besonderen Teil der Erläuterungen). UE wäre es nach Übertragung der Glücksspielabgaben aus dem Bereich des § 33 TP 17 GebG in die abgabenrechtlichen Bestimmungen des GSpG selbst sinnvoll, die Zuständigkeit allein bei den (spezialisierten) Finanzämtern ISd § 9 AVOG zu belassen. Im Bereich der Bundesländer Wien, Niederösterreich und Burgenland erscheint die Abgrenzung der Aufgaben der allgemeinen Finanzämter und des Finanzamtes für Gebühren und Verkehrsteuern eher unzweckmäßig.

### **Zu Artikel 5 – Änderung des Finanzstrafgesetzes**

Im Begutachtungsentwurf zum Betrugsbekämpfungsgesetz 2006 (399/ME22.GP) war vorgesehen § 2 Abs 2 FinStrG derart zu ändern, dass nur noch Stempel- und Konsulargebühren keine Abgaben im Sinne des FinStrG sind, womit Rechtsgeschäftsgebühren unter den Anwendungsbereich des FinStrG zu subsumieren gewesen wären. Begründet wurde diese Änderung in den Erläuterungen damit, dass in der Praxis der Gebührenprüfung die ausschließlich mit einem Zuschlag zur Gebühr sanktionierte Nichtentrichtung unbefriedigend war.

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder führte bereits bei der Begutachtung zum Entwurf des Betrugsbekämpfungsgesetzes 2006 zahlreiche Argumente an (siehe Beilage), warum Rechtsgeschäftsgebühren nicht unter den Anwendungsbereich des FinStrG fallen sollten. Schlussendlich konnte der Gesetzgeber damals davon überzeugt werden und diese Regelung wurde nicht in die Regierungsvorlage (BGBI I 2006/99) übernommen (siehe dazu Schrottmeier, Selbstanzeige nach § 29 FinStrG, Tz 163).

Der jetzige Gesetzesentwurf sieht vor, dass lediglich Wettgebühren dem Anwendungsbereich des FinStrG unterworfen werden sollen. Ergänzend zu den bereits im Zuge des Betrugsbekämpfungsgesetzes 2006 vorgebrachten Argumenten gegen die Einbeziehung der Rechtsgeschäftsgebühren in den Anwendungsbereich des FinStrG ist anzuführen, dass dieses Gesetzesvorhaben zu einer uneinheitlichen und unübersichtlichen Regelung führt und kein Grund ersichtlich ist, warum explizit die Wettgebühren dem FinStrG unterworfen werden sollen. Auch die Erläuterungen liefern kein diesbezügliches Argument.

Es ist daher jedenfalls zu fordern, die Wettgebühren nicht dem Anwendungsbereich des FinStrG zu unterwerfen, da dies zu einer uneinheitlichen und unübersichtlichen Regelung führen würde und jedenfalls dem Vorhaben der Vereinfachung des Steuerrechts widersprechen würde.

Diese Stellungnahme wird von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder an die Präsidentin des Nationalrates in elektronischer Form an die E-Mailadresse des Parlaments [begutachtungsverfahren@parlinkom.gv.at](mailto:begutachtungsverfahren@parlinkom.gv.at) übermittelt.

Wir ersuchen höflich, unsere Vorschläge bzw. Anregungen zu berücksichtigen und verbleiben

mit freundlichen Grüßen

Prof. Mag. Dr. Karl Bruckner e.h.  
(Vorsitzender des Fachsenats für Steuerrecht)

Dr. Gerald Klement e.h.  
(Kammerdirektor)

Referenten:

Prof.Dr. Wolf-Dieter Arnold  
Prof.Dr. Karl Bruckner  
Hofrat Dr. Karl-Werner Fellner  
Mag.Dr. Oliver Kempf  
Hon.-Prof.Dr. Roman Leitner  
Univ.-Prof.Dr. Andreas Scheil  
Univ.-Prof.Dr. Michael Tanzer  
MMag.Dr. Verena Trenkwalder



KAMMER DER  
WIRTSCHAFTSTREUHÄNDER

## **Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zum „Betrugsbekämpfungsgesetz 2006“**

### **I. Allgemeiner Teil**

Einleitend ist festzuhalten, dass die Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KWT) die Zielsetzung einer Bekämpfung von Steuerhinterziehung und Steuerbetrug vollinhaltlich unterstützt. Allerdings erscheint im vorliegenden Fall der Titel des Gesetzesentwurfes – gemessen an seinem Inhalt – unpassend und zu plakativ ist. Abgesehen davon, dass Betrug ein terminus technicus des StGB ist (§ 146 StGB), stehen viele der geplanten Neuregelungen nicht einmal in einem entfernten Zusammenhang zu einem „Betrug“. Auch werden in den Materialien keine budgetären Verbesserungen in Aussicht gestellt.

### **II. Besonderer Teil**

#### **Artikel 1 – Änderung des Einkommensteuergesetzes 1988**

##### **ad Z 3 (§ 43 EStG)**

Es ist nicht nachvollziehbar, warum zwar in § 43 EStG die elektronische Einreichung des Steuererklärungsformulars E 6 verpflichtend eingeführt werden soll, die damit zusammenhängende Einkünfteverteilung (Formular E 106) allerdings weiterhin nicht elektronisch eingereicht werden kann. Dies ist auch deswegen unsystematisch, weil für den einzelnen Mitunternehmer (neben seiner E 1) sehr wohl das korrespondierende Formular E 106b elektronisch einreichbar ist.

#### **Zu Art 2 (Änderung des Gebührengesetzes 1957) und Art 6 (Änderung des Finanzstrafgesetzes)**

Das GebG ist aus guten Gründen entkriminalisiert. Die darauf abzielenden Änderungen im GebG (§ 9) und im FinStrG (§ 2 Abs 2) sind nach Ansicht der KWT entschieden **abzulehnen**. Im Einzelnen sind gegen die geplanten Änderungen folgende Einwendungen zu erheben:

- Für den Fall mangelhafter Entrichtung von Rechtsgebühren bestanden schon immer eigene gesetzliche Vorschriften. Die Möglichkeit der raschen und einfachen Ahndung von Gebührenverstößen durch die Anforderung von Abgabenerhöhungen hat die Durchführung eines vergleichsweise komplizierten Finanzstrafverfahrens bisher entbehrlich gemacht. Die Einbeziehung der Rechtsgebühren in das Finanzstrafgesetz würde diese - sowohl für die Finanzverwaltung als auch den Gebührenschuldner bestehenden - Vorteile zunichte machen und zu einer unnötigen Kriminalisierung des Gebührenrechts führen.

- Hinzu kommt, dass die im Jahr 2006 in das Finanzstrafgesetz neu eingeführte Verantwortlichkeit von Verbänden zu einer im Vergleich zur derzeitigen Situation geradezu überschließenden Bestrafung vor allem im Massengeschäft führen kann. Denn das „ungeheuer komplizierte Gebührenrecht mit seinen zahlreichen Fallen“ (Gaier, Handkommentar zum Gebührengegesetz, 1996, S. V) wird in der täglichen Praxis (zB bei Banken) oft von Menschen gehandhabt, die keine Experten im Gebührenrecht sind. Fehler, die im Massengeschäft leichter auftreten können, sind nur schwer oder gar nicht mehr zu korrigieren. Während im Ertragsteuerrecht Fehler im Zuge der Erstellung von Steuererklärungen durch Experten aufgedeckt und noch richtiggestellt werden können, ist dies im Gebührenrecht nicht mehr möglich.
- Systematische Gebührenhinterziehungen kommen praktisch nicht vor und dies, obwohl den handelnden Personen in der Regel nicht bewusst ist, dass das Finanzstrafgesetz auf Rechtsgebühren nicht anwendbar ist. Überdies werden Rechtsgebühren auf Grund vertraglicher Vereinbarungen meist von einem der Vertragspartner getragen, sodass der jeweils andere Partner keinen Vorteil aus einer Gebührenverkürzung und damit auch kein Interesse daran hat.

Dass sich der Gebührenzuschlag als „ineffizient“ erwiesen hat (dazu die Materialien im Besonderen Teil II zu Art 6), ist eine durch nichts belegte Behauptung. Die Praxis erweist vielmehr das Gegenteil. Im Übrigen soll der von den Materialien als „ineffizient“ bezeichnete Gebührenzuschlag für die Stempelgebühren (die nicht mehr in Bundesstempelmarken zu entrichten sind) beibehalten werden. Auch der geplante Abs 2 des § 9 GebG spricht weiterhin vom Problem der Zumutbarkeit des Erkennens einer Gebührenpflicht.

Keineswegs wird übersehen, dass die Unterstellung unter das FinStrG im Bereich der Rechtsgebühren für den Gebührenschuldner auch Vorteile mit sich bringen kann (siehe zB durch eine Selbstanzeige oder eine bedingte Verurteilung). Durch die Neuregelung würde allerdings der ohnedies verfassungsrechtlich sensible Bereich des § 9 GebG erneut einer verfassungsrechtlichen Problematik unterworfen werden, nämlich insoweit, als bei den Stempelgebühren und jetzt eben nur mehr nach Abs 1 weiterhin eine verschuldensunabhängige starre Gebührenerhöhung vorgesehen sein soll.

Bislang war die Frage, ob jemand Schuldner oder Haftender ist, gebührenrechtlich relativ unbedeutend. Im Fall der Gesetzwerdung der geplanten Neuregelung würden auch diesbezügliche Unterscheidungen (zB bei Kredit und Darlehen) zu hinterfragen sein, da nur der Schuldner von den Strafdrohungen des FinStrG bedroht ist. Die Haftungsbestimmungen im GebG (die auch eine Gebührenerhöhung betreffen) gingen hinsichtlich der Ersatzregelung ins Leere.

Anderseits gäbe es die Problematik einer Beitragstätterschaft mit allen Konsequenzen.

Unausgegoren ist der Entwurf beispielsweise auch insoweit, als § 25 GebG (bei einer Mehrheit von Urkunden) zu einem mehrfachen Gebührenanfall führen kann, jedoch nur zur Erhöhung nach § 9 GebG für eine Urkunde. Das FinStrG geht jedoch vom strafbestimmenden Wertbetrag (in diesem Fall also der mehrfache Gebührenbetrag) aus.

Bei Gerichtszuständigkeit wandert der „Ertrag“ (Strafe statt Erhöhung) vom BMF in den Bereich des BMJ.

Für den Fall, dass die Aufnahme der Rechtsgebühren in das Finanzstrafgesetz nicht verhindert werden kann, sollten zumindest qualifizierte subjektive Voraussetzungen der Strafbarkeit, wie zB Absichtlichkeit und Wissentlichkeit, definiert werden.

**Die geplanten Änderungen sind vor allem auch unter dem Aspekt in Frage zu stellen, dass bereits seit Jahren von zahlreichen Seiten eine Abschaffung der unsozialen und ungerechten Rechtsgebühren gefordert wird. Auch die KWT hat sich bereits seit vielen Jahren für eine Totalreform des Gebührengesetzes und in diesem Zusammenhang vor allem für eine ersatzlose Abschaffung der Darlehens- bzw Kreditgebühren sowie der Bestandvertragsgebühren eingesetzt.**

#### **ad Z 1 (§ 9 Abs 2 GebG)**

Nach dem Entwurf sollen die (einfach zu handhabenden) Sanktionen des § 9 GebG auf Gebührenverstöße in Bezug auf Stempelgebühren beschränkt bleiben. Die Regelung des § 2 Abs 2 FinStrG ist schon zur geltenden Rechtslage – und nicht nur, wenn es zur geplanten Neuregelung kommen sollte – hinsichtlich der Gebühren nach § 17a VfGG und nach § 24 Abs 3 VwGG (für Beschwerden etc an VfGH oder VwGH) lückenhaft. Diese müssen auf jeden Fall vom Anwendungsbereich des FinStrG ausgenommen werden (siehe auch ihre gesonderte Anführung im § 207 Abs 2 BAO oder im § 7 Z 2 FAG 2005), um eine Doppelsanktionierung nach § 9 GebG zu vermeiden (siehe die gem § 17a Z 6 VfGG bzw § 24 Abs 3 Z 7 VwGG angeordnete sinngemäße Anwendung dieser Bestimmung).

Im Übrigen sei darauf verwiesen, dass bei antragsgemäßer Abtretung der Beschwerde vom VfGH an den VwGH der Gebührenschuldner überhaupt keine Kenntnis vom Zeitpunkt des Entstehens der Gebührenschuld hat, da er nicht weiß, wann die Beschwerde beim VwGH einlangt (vgl § 24 Abs 3 Z 4 VwGG). Im Zuge der geplanten Novellierung (oder der im Rahmen des Verfahrens- und Zustellrechtsänderungsgesetzes 2006) sollte dieser Mangel beseitigt werden (allenfalls in Anlehnung an die zwischenzeitig erfolgte Neufassung des § 11 Abs 1 Z 1 GebG, die ihrerseits dahingehend zu verbessern wäre, dass die [Eingaben-]Gebührenschuld nicht in dem Zeitpunkt, in dem die Erledigung zugestellt wird, entsteht und fällig wird, sondern analog § 210 Abs 1 BAO erst ein Monat später, da es unzumutbar ist, am Tag der Zustellung bereits die Gebühr zu entrichten).

#### **Artikel 4 – Änderung der Bundesabgabenordnung**

##### **ad Z 2a (§ 131 Abs 1 Z 1 BAO)**

In dieser Bestimmung ist vorgesehen, dass die Bücher und Aufzeichnungen so geführt werden müssen, dass die „einzelnen Geschäftsvorfälle sich in ihrer Entstehung und Abwicklung verfolgen lassen“. Hierzu ist festzuhalten, dass bisher nur nach Handelsrecht ein internes Kontrollsysteem und eine umfassende Dokumentationspflicht (Handelsbriefe) besteht. Die Neuregelung würde bedeuten, dass die strengen Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung für die vorgelagerten Systeme (Subsystem) in Hinkunft nicht nur für Unternehmen, die den Rechnungslegungsvorschriften des HGB unterliegen, sondern für alle Steuerpflichtige, somit auch für alle Klein- und Kleinstunternehmen gelten.

Eine derartige umfassende Dokumentationspflicht der Subsysteme führt für Klein- und Kleinstunternehmen jedenfalls zu einer unzumutbaren Belastung, denn man müsste wohl

davon ausgehen, dass auch für alle nur möglichen Geschäftsfälle im vorhinein eine Dokumentation zu erstellen ist. Dies würde insbesondere hinsichtlich der Dokumentationen für jene Geschäftsfälle, die nicht zu einem Geschäftsabschluss geführt haben (zB geänderte Angebote oder gar nicht realisierte Entwürfe) zukünftig regelmäßig zu Streitfällen im Rahmen von Außenprüfungen und damit zu einer beträchtlichen Rechtsunsicherheit führen.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf aufmerksam zu machen, dass bisher (Detail)belege, Geschäftspapiere und sonstige Unterlagen (nur) nach § 132 BAO aufzubewahren waren. Wenn nun in § 131 BAO eine derartige umfassende Dokumentationspflicht normiert werden würde, käme als Sanktion iVm § 163 BAO auch eine Schätzung gem § 184 BAO in Frage. Dies erscheint im Hinblick auf die folgenden Ausführungen als unverhältnismäßig und überschießend.

Aus diesem Grund ist die umfassende Dokumentationspflicht, die mit Art 4 Z 2 lit a BetriebsbekämpfungsG 2006 in § 131 BAO eingeführt werden soll, als im Wirtschaftsleben nicht durchführbar zu qualifizieren und wird daher von der KWT abgelehnt.

#### **ad Z 2b (§ 131 Abs 1 Z 2 BAO)**

Nach dieser Bestimmung müssen alle Bareingänge und Barausgänge täglich einzeln festgehalten werden, wobei der BMF durch VO Erleichterungen in den Fällen schaffen kann, in denen derartige Aufzeichnungen unzumutbar sind.

Hierzu wird festgehalten, dass schon die VO-Ermächtigung eine prinzipielle und – unter Bedachtnahme auf die KMU-Struktur der österreichischen Wirtschaft – auch weitgehende Unzumutbarkeit einer derartigen Einzelaufzeichnung erkennen lässt. Es ist daher die Verhältnismäßigkeit der Norm, sowie im Rahmen der VO die Verhältnismäßigkeit dieser zum Normzweck selbst in Frage zu stellen.

#### **ad Z 2c (§ 131 Abs 1 Z 6 BAO)**

Die gegenständliche Norm regelt das „elektronischen Radierverbot“ für Aufzeichnungen, die auf Datenträgern erfasst werden. Hiezu ist festzuhalten, dass es technisch nicht möglich ist, die Unveränderbarkeit der Datenträger absolut sicherzustellen. In diesem Zusammenhang wird auf das Fachgutachten KFS DV1 des Fachsenats für Datenverarbeitung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder verwiesen.

Trotz dieser unklaren technischen Situation käme auch bei Verstößen gegen diese Bestimmung nach § 163 BAO iVm § 184 BAO offensichtlich eine Schätzung in Betracht, was nicht zuletzt aufgrund der unverschuldeten Unmöglichkeit, dem Gesetz zu entsprechen, als sachlich nicht gerechtfertigt anzusehen ist.

Es bleibt daher festzuhalten, dass die Formulierung in § 131 Abs 1 Z 2 BAO als zu unklar, praxisfremd und nicht umsetzbar qualifiziert werden muss.

### **ad Z 2d (§ 131 Abs 2 BAO)**

Durch die geplante Ergänzung sollen bei maschinell festgehaltenen Geschäftsvorfällen neben dem Nachweis der vollständigen und richtigen Erfassung auch die Summenbildungen nachvollziehbar sein. Hiezu ist zu bemerken, dass diese Anforderung nach derzeitigem EDV-technischem Standard allgemein nicht erfüllbar ist und nur die Richtigkeit der Summe garantiert werden kann. Es ist nämlich lediglich die Fortschreibung der Summe sowie die detaillierte Erfassung der Geschäftsfälle technisch uneingeschränkt nachweisbar. Die Bestimmung ist daher als verfehlt anzusehen. Auch bei dieser Bestimmung gelten die bereits geäußerten Bedenken betreffend Schätzungsbefugnis.

Der Umstand, dass bereits eine geringfügige systembedingte Abweichung (zB durch einen Computerabsturz) zu einem formellen Mangel und in weiterer Folge zu einem in Zweifel ziehen der sachlichen Richtigkeit der Bücher und Aufzeichnungen führen kann, bewirkt eine ungerechtfertigte und unzumutbare Umkehr der Beweislast. Aufgrund der Interpretationsspielräume, die mit den geplanten Änderungen im § 131 BAO verbunden sind, kann sehr leicht mit einer mangelnden Mitwirkungspflicht argumentiert und damit allenfalls eine sachlich nicht gerechtfertigte Schätzungsbefugnis abgeleitet werden.

### **ad Z 3 (§ 134 Abs 1 BAO)**

In diesem Zusammenhang sei eine längst überfällige Klarstellung angebracht: Es wird nahe gelegt im ersten Satz des § 134 BAO das Wort „Jahres“ auf „Folgejahres“ umzustellen, so dass die Bestimmung zu lauten hat:

„Die Abgabenerklärungen für die Einkommensteuer, die Körperschaftsteuer ..... sind bis zum Ende des Monates April jedes **Folgejahres** einzureichen....“

### **ad Z 4 (§ 163 BAO)**

Zu dieser Bestimmung, insbesondere zu § 163 Abs 2 BAO, ist festzuhalten, dass die Ausführungen, wann Gründe bestehen, um die sachliche Richtigkeit von Büchern und Aufzeichnungen in Zweifel zu ziehen, rechtstechnisch redundant und daher rechtsstaatlich bedenklich sind. Die Wortfolge in Abs 1 „wenn... begründeter Anlaß gegeben ist“, ist in diesem Zusammenhang absolut ausreichend.

Eine Konkretisierung der geplanten Art ließe im praktischen Rechtsvollzug eine verkürzte Subsumption und Bescheidbegründung zu, wodurch ein erheblicher Eingriff in die Rechtssicherheit zu befürchten wäre. Es kann nämlich nicht angehen, aus dem bloß subjektiven Vorwurf der mangelnden Bereitschaft zur Sachaufklärung ohne weiteres – via Aufhebung der Vermutung der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung – eine Schätzungsbefugnis abzuleiten. Zunächst muss eben diese Bereitschaft auch als Zumutbarkeit für den Pflichtigen abgeklärt werden.

Die Einführung dieses zweiten Absatzes ist daher entschieden abzulehnen.

### **ad Z 5 (§191 Abs 5 BAO)**

Wie den Erläuterungen zu der geplanten Änderung des § 191 BAO zu entnehmen ist, ergibt sich nach der Rechtsprechung des VwGH aus dem Wesen der einheitlichen Feststellung von Einkünften, dass ein solcher Bescheid gänzlich unwirksam ist, wenn er auch nur einem der Beteiligten gegenüber aus Rechtsgründen nicht wirksam sein kann. Derartige Unwirksamkeiten können sich beispielsweise dadurch ergeben, dass der Beteiligte verstorben ist oder dass die Einantwortung der Verlassenschaft erfolgte. Auch die mangelnde Geschäftsfähigkeit eines Beteiligten (zB als Folge einer Sachwalterbestellung) kann zur gänzlichen Unwirksamkeit eines Bescheides über die einheitliche und gesonderte Feststellung von Einkünften führen. Insbesondere bei großen Publikumsgesellschaften (zB stille Mitunternehmerschaft mit über 1000 Gesellschaftern) entstehen dadurch beträchtliche Rechtsunsicherheiten, ua für die anderen Gesellschafter, die wissen wollen, ob ein als Feststellungsbescheid beabsichtigtes Schriftstück Bindungswirkung (§ 192 BAO) für ihre „abgeleiteten“ Einkommensteuerverfahren entfaltet.

Die Einführung der Neuregelung des § 191 Abs 5 BAO wird daher begrüßt. Allerdings sollte für die Regelung zur Vermeidung von rechtlichen Unsicherheiten und Ungleichbehandlungen eine Inkrafttretensbestimmung vorgesehen werden. Nach Ansicht der KWT sollte die neue Bestimmung nämlich nur für Gewinnfeststellungsbescheide gelten, die nach Veröffentlichung des Betriebsbekämpfungsgesetzes 2006 erstinstanzlich erlassen werden.

### **ad Z 6 (§ 238 Abs 5 und 6 BAO)**

Wenngleich die Änderungen in § 238 Abs 5 und 6 BAO unter dem Blickwinkel eines anlassgebenden Sonderfalles, der in der BAO bisher ungeregelt geblieben ist, nachvollziehbar erscheinen, so ist dessen gesetzliche Regelung dennoch verzichtbar. Abnormitäten zur „Perfektionierung“ gegen das vorliegende System (der Einhebungsverjährung) zu benutzen, dient nur der Bevorzugung des Steuergläubigers

### **ad Z 7 (§ 323 Abs 19 BAO)**

Zum Inkrafttreten nach § 323 BAO wird festgehalten, dass es aufgrund der zahlreich angeführten technischen Schwierigkeiten zur Umsetzung der Neuregelungen nach Ansicht der KWT mindestens einer Übergangsfrist von 2 Jahren bedarf, weshalb ein Inkrafttreten nicht vor dem 1.1.2009 erforderlich wäre.

## **Artikel 5 – Änderung des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes**

### **ad Z 1 (§ 3 Abs 1 AVOG)**

Die geplante Neuorganisation der KIAB durch Übertragung der bisher den Zollbehörden zugestandenen Kompetenzen in Bezug auf ASVG, AIVG und GewO an die Abgabenbehörden ist grundsätzlich zu begrüßen.

Allerdings erscheint die Eingliederung der KIAB in die Finanzämter mit allgemeinem Aufgabenbereich im Hinblick auf die Effizienz der Vollziehung nicht zielführend. Denkbar wäre

stattdessen die Zuständigkeit von Finanzämtern mit um die KIAB-Agenden erweitertem Aufgabenkreis. Die bereits gegenwärtige Überlastung der finanzamtsseitigen Außenprüfung sollte nicht übergangen werden.

Überdies weist die KWT aufgrund verschiedener Vorkommnisse der Vergangenheit darauf hin, dass auch für KIAB-Einsätze – abgesehen von der Überprüfung der Ausländerbeschäftigung – verfahrensrechtliche Mindestregelungen gelten müssen (schriftlicher Nachschauauftrag bzw Prüfungsauftrag, Möglichkeit der Selbstanzeige bei Prüfungsbeginn, Belehrung und Möglichkeit der Zuziehung eines Rechtsbeistandes, Protokollierung des Verfahrens, Stellungnahme etc).

Es muss auch von Beginn der Amtshandlungen an geklärt sein, in wessen Auftrag die Beamten der KIAB tätig werden (zB Finanzamt, AMS, Sozialversicherung, Finanzstrafbehörde, Gericht wegen Finanzstrafverfahren, Gericht wegen § 153 c StGB – Sozialbetrug, Staatsanwaltschaft, Gewerbebehörde) und ob Personen als Auskunftsperson, als Zeuge, als Abgabepflichtiger oder als Beschuldigter einvernommen werden.

Abgesehen von der Einhaltung gesetzlicher Verfahrensbestimmungen sind für die KIAB jedenfalls auch entsprechende Dienstanweisungen, ähnlich der DBP, erforderlich.<sup>1</sup>

#### **Referenten aus dem Fachsenat für Steuerrecht:**

Hon.-Prof. Dr. Wolf-Dieter Arnold  
Mag. Horst Bergmann  
Univ.-Doz. Mag. Dr. Tina Ehrke-Rabel  
Hofrat Dr. Karl-Werner Fellner  
Komm.-Rat Gerhard Gaedke  
Prof. Dr. Georg Regnemer  
Univ.-Prof. Dr. Michael Tanzer  
Mag. Peter Michael Unger  
Dr. Karl Wascher

#### **Referenten aus FS Datenverarbeitung:**

Ing. Mag. Dr. Axel Kutschera

---

<sup>1</sup> Lt Auffassung von Wilfried Lehner, KIAB - Die Wirtschaftskontrolle, tax lex 2006, S 4, ist die DBP für Zollbeamte nicht anzuwenden!