

BUNDESMINISTERIUM FÜR FINANZEN  
z.H. Frau GrLtr Mag. Bernadette Gierlinger  
BMF – VI/1  
Hintere Zollamtsstraße 2b  
1030 Wien

Unser Zeichen 2270/10/KG

Sachbearbeiter Mag. Goldhahn/PM

Telefon +43 | 1 | 811 73-250

eMail goldhahn@kwt.or.at

Datum 2. Juli 2010

**Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, die Bundesabgabenordnung, das Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010, das EU-Polizeikooperationsgesetz und das Bankwesengesetz geändert werden (Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 – BBKG 2010)**  
(GZ. BMF-010221/3414-IV/4/2009)

Sehr geehrte Frau Mag. Gierlinger,

die Kammer der Wirtschaftstreuhand dankt für die Einladung zur Abgabe einer Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes, mit dem das Einkommensteuergesetz 1988, das Körperschaftsteuergesetz 1988, die Bundesabgabenordnung, das Abgabenverwaltungsorganisationsgesetz 2010, das EU-Polizeikooperationsgesetz und das Bankwesengesetz geändert werden (Betrugsbekämpfungsgesetz 2010 – BBKG 2010).

## **Stellungnahme**

### **Zu Artikel 1 – Änderungen des Einkommensteuergesetzes 1988**

#### **Zu Z 1 - § 62 Abs 2 EStG**

Auch wenn der Wunsch, Schwarzarbeit zu bekämpfen, nachvollziehbar ist, ist die vorgesehene Änderung – zumindest in dieser Form – aus folgenden Gründen abzulehnen:

Mit der vorgesehenen Formulierung werden nämlich nicht nur Fälle von Schwarzarbeit erfasst, sondern beispielsweise auch jene Fälle, bei denen ein „Werkvertragsnehmer“ im Zuge einer GPLA in

Schönbrunner Straße 222–228 (U4-Center) · A-1120 Wien  
Telefon +43 | 1 | 811 73 · Fax +43 | 1 | 811 73-100 · eMail office@kwt.or.at · www.kwt.or.at

Bankverbindungen: BA-CA 0049-46000/00 · Erste Bank AG 012-03304 · Postsparkasse 1838.848  
DVR 459402

ein Dienstverhältnis umqualifiziert wird. Aus der mit dem (ursprünglichen) Werkvertragsnehmer getroffenen zivilrechtlichen Vereinbarung ist in der Regel ersichtlich, dass gerade keine Nettozusage erfolgen sollte, sondern der Werkvertragsnehmer aus dem Honorar selbst seine Sozialversicherung und Einkommensteuer begleichen soll (vgl. *Lattner in Marhold* „Freier Dienstvertrag und Scheingewerbetreibende“, ASoK-Sonderheft Juli 2009).

In solchen Fällen wäre der gesetzliche Tatbestand aber auch dann erfüllt (keine ASVG-Anmeldung, kein Einbehalten von Lohnsteuer), wenn der Werkvertragsnehmer dem Auftraggeber jene Beträge erstattet bzw auf Grund der zivilrechtlichen Vereinbarung erstatten muss, für die der Auftrag-/Dienstgeber nunmehr haftet bzw die er den Behörden schuldet. Daher sollte der Arbeitgeber – auch zur Vermeidung einer möglichen Verfassungswidrigkeit der Bestimmung – den Beweis, dass es sich um keine Nettolohnvereinbarung handelt, führen können.

Bei den angeführten Fällen handelt es sich idR um schwierige Abgrenzungsfälle zwischen selbständiger und nichtselbständiger Arbeit, bei denen es nach der Judikatur auf die Bewertung von verschiedensten Kriterien im Rahmen eines beweglichen Systems ankommt.

Zumindest dann, wenn diese (vermeintlich) Selbständigen ihre Meldepflichten bei Finanzamt und SVA der gewerblichen Wirtschaft erfüllt haben, kann von Schwarzarbeit keine Rede sein.

Es müsste daher im Gesetztext zumindest folgende Einschränkung vorgenommen werden:

„Hat der Arbeitgeber die Anmeldeverpflichtung des § 33 ASVG nicht erfüllt und die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten und abgeführt, gilt bis zum Beweis des Gegenteils ein Nettoarbeitslohn als vereinbart; die Annahme einer Nettolohnvereinbarung gilt nicht, wenn der Steuerpflichtige für die erhaltenen Bezüge die Meldepflichten gemäß §§ 119ff BAO bzw § 18 GSVG erfüllt hat.“

Unklar ist, welche Auswirkung die Anordnung im Bereich des Lohnsteuerabzuges bei anderen Lohnabgaben haben könnte. § 41 Abs 3 FLAG knüpft beispielsweise an Arbeitslöhne bzw Bezüge gemäß § 25 EStG an. Die Sondervorschrift in § 62 Abs 2 (neu) würde aber nur im Bereich des Lohnsteuerabzuges gelten, sodass es in anderen Bereichen (zB FLAG, KommStG) zu keiner Änderung der Bemessungsgrundlage käme.

Aus finanzstrafrechtlicher Sicht ist weiters Folgendes zu beachten: Es handelt sich bei der gegenständliche Bestimmung offensichtlich um eine gesetzliche unwiderlegliche Vermutung, die in Fällen, in denen keine Nettolohnvereinbarung vorgliegt, zu einer unsachgerechten „Pönalisierung“ führt. Wird durch eine solche unwiderlegliche gesetzliche Vermutung eine derartige Nachweispflicht Tatbestandsmerkmal der Steuernorm, besteht die Gefahr, dass dadurch ausgelöste abgabenrechtliche Verkürzungen auch Verkürzungsbeträge im Rahmen der §§ 33f FinStrG darstellen. **Damit kommt es zu einer Sanktionierung fingierter Sachverhalte, was strafrechtlich höchst bedenklich erscheint.**

### Zu Z 3 - § 82a EStG

Die geplante Regelung ist nach Ansicht der KWT überschießend, **enorm verwaltungsaufwändig und sowohl für Unternehmen als auch für die Verwaltung teuer** in der Umsetzung, umso mehr, als sie mit der SV-Haftung nicht konform geht. Zu kritisieren ist daher vor allem die Tatsache, dass bei der gegenständlichen Haftungsbestimmung des Auftraggebers für eventuell (durch Subunternehmer) nicht abgeführte Lohnsteuern die im Bereich der Sozialversicherung bestehende „weiße Liste“ (HFU-Liste) von sog gesetzestreuen Subunternehmern fehlt.

Wenn auch die Betrugsbekämpfung im Bauwesen durchaus verständlich ist, geht die Norm völlig über jedes Ziel hinaus. Aus der Logik der Haftung ergibt sich, dass alle Auftraggeber 10 % des Lohnes an das FA überweisen werden. Allein dies zieht schon auf Seiten des Auftraggebers, des Auftragnehmers und des Finanzamtes einen erheblich höheren Verwaltungsaufwand nach sich. Immer wieder kommt es bei der Buchung beim Finanzamt – wie die Erfahrung zeigt – zu Fehlbuchungen, die dann nur mit einem erheblichen Verwaltungsaufwand geklärt werden können. Wenn das FA-Konto – wie bei kleineren Unternehmen durchaus üblich – nicht monatlich gebucht wird, kann der tatsächliche Zahlungseingang nicht kontrolliert werden. Weiters müssen die so entstehenden Guthaben beim FA wieder verrechnet werden, was ebenfalls zusätzlichen Aufwand nach sich zieht. Sogar ist der administrative Aufwand für Bauunternehmen überaus hoch. Dies mag alles noch angehen, wenn man damit die Unternehmen trifft, die ihre Verpflichtungen nicht einhalten. Die Norm trifft aber alle Unternehmer. Das heißt, dass auch für Subunternehmer, die gar keine Dienstnehmer beschäftigen, eine derartige Abfuhr vorzunehmen ist. Sinnvoll wäre es daher, die escape-Klausel der Vorbildbestimmung des § 67a ASVG einzuführen, wonach durch die Eintragung des Auftragnehmers in eine „Wohlverhaltensliste“ für den Auftraggeber die Haftungsfolgen entfallen. Genau dies schließt die Norm aber unverständlicher Weise explizit aus, da angeblich Umhungsmöglichkeiten bestehen.

Ergänzend ist darauf hinzuweisen, dass gerade im Bauwesen regelmäßig mehrere Teilrechnungen gelegt werden, bei denen oft Abzüge gemacht werden, Deckungsrücklasse berechnet werden und auch ein Hafrücklass über längere Zeit bestehen bleibt. Hier ist daher fraglich, was der geleistete Lohn ist bzw wann die Zahlungsfrist beginnt. Gerade die spätere Leistung eines Hafrücklasses könnte auch zu einer Nachzahlung bzw Nachhaftung führen. Ist bei jeder Teilzahlung zu leisten (so wohl § 82a Abs 2 2. Satz), wird der Verwaltungsaufwand noch größer.

Wenn die geplante Regelung tatsächlich umgesetzt werden soll, dann müssen nach Ansicht der KWT die Haftungsregelungen für Sozialversicherungsbeiträge und Lohnabgaben jedenfalls generell vereinheitlicht und entweder zur Gänze beim Dienstleistungszentrum der Gebietskrankenkassen oder bei den Finanzämtern konzentriert werden. In diesem Zusammenhang sollte auch kritisch hinterfragt werden ob es wirklich erforderlich ist, die einbehaltenen Beträge an das Betriebsstättenfinanzamt des beauftragten Unternehmens (§ 82a Abs 3) zu überweisen; es wäre für den Auftraggeber nämlich einfacher, sämtliche haftungsfreistellende Beträge an sein eigenes zuständiges Betriebsfinanzamt zu überweisen.

**Zu Z 4 - § 83 Abs 2 Z 6 EStG**

Die Haftungsregel für den Arbeitnehmer im § 83 Abs 2 Z 6 ist abzulehnen. Nach dem Wortlaut trifft sie den Arbeitnehmer in jenen Fällen, in denen der Arbeitgeber die Lohnsteuer zwar vom Lohn einbehalten, aber nicht an das Finanzamt abgeführt hat, sodass dem Arbeitnehmer ohnedies nur der Nettobetrag ausbezahlt wurde. Darüber hinaus ist unklar, von welcher Bemessungsgrundlage die Lohnsteuer, für die der Arbeitnehmer haftet, zu ermitteln wäre; insbesondere stellt sich die Frage, ob § 62 Abs 2 nF auch in diesem Fall anwendbar wäre (dafür spricht, dass es sich um eine Haftungsbestimmung für Lohnsteuern handelt).

Weiß der Arbeitnehmer oder hätte dieser wissen müssen, dass der Arbeitgeber die einbehaltene Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, kann dieser direkt zur Haftung herangezogen werden, es sei denn, er meldet die Nichtabfuhr der Finanzbehörde. Es besteht daher für den Arbeitnehmer ein erheblicher Druck, eine derartige Meldung zu erstatten. Dieser Druck löst eine „nemo tenetur“ Problematik aus, die dadurch zu entschärfen wäre, dass eine dem § 30 Abs 3 FinStrG entsprechende Regelung in zB § 30 Abs 4 FinStrG aufgenommen wird.

**Zu Z 7 - § 109a EStG**

Die in § 109a Abs 6ff normierte Verpflichtung zum Einbehalt eines besonderen Steuerabzugs ist grundsätzlich abzulehnen.

Zu kritisieren ist, dass nur bestimmte Gruppen von tatsächlich oder potentiell Steuerpflichtigen von der Mitteilungsverpflichtung und nunmehr zusätzlich von einer Abzugsteuer betroffen sind, wobei die Auswahl offenbar willkürlich erfolgte. Denn die Abzugsteuer trifft vor allem jene Personen, bei denen eine Verletzung der Steuererklärungspflichten wohl nicht zutreffen wird. Beispielsweise handelt es sich bei Aufsichtsräten und Stiftungsvorständen idR um Wirtschaftstreuhänder und Rechtsanwälte, bei denen wohl auch seitens der Finanzverwaltung nicht pauschal angenommen werden kann, dass diese Personengruppe die gegenständlichen Vergütungen nicht deklariert. Andererseits umfasst die neue Abzugsteuer beispielsweise nicht die Vergütungen an freie Dienstnehmer und vor allem an Kolpoteure, obwohl hier ein größerer Handlungsbedarf vermutet wird. Es ist zu befürchten, dass bei allfälliger Umsetzung ein enormer Verwaltungsaufwand sowohl auf Seiten der Wirtschaft als auch auf Seiten der Finanzverwaltung entstehen wird, was dem immer wieder geforderten Ziel der Verwaltungsvereinfachung widerspricht.

Für die Wirtschaft wäre die Abzugsverpflichtung für die zu unterschiedlichen Zeitpunkten anfallenden Leistungsvergütungen nur mit großen Schwierigkeiten und entsprechend hohen Kosten zu bewältigen (ständige Evidenzhaltung der jeweiligen Zahlungen pro Kalenderjahr mit Blick auf den Freibetrag von 3.000 EUR, Berücksichtigung von Entgeltminderungen, Auftraggeber müsste auch eventuelle Liebhareivermutungen seiner Auftragnehmer mitberücksichtigen etc). Auch für die Finanzverwaltung würde ein erheblicher Verwaltungsaufwand entstehen, denn es ist mit zusätzlichen Herabsetzungsanträgen zu rechnen. Außerdem ist zu befürchten, dass die Finanzverwaltung nicht in der Lage sein wird, die Abzugsteuern pro betroffenem Auftragnehmer richtig und vollständig zu

verwalten, was ja wiederum eine unbedingte Voraussetzung für eine richtige Besteuerung des jeweiligen Auftragnehmers ist.

Grundsätzlich scheint der zusätzliche Abzugsteuertatbestand überschießend, denn entweder besteht bloße Mitteilungspflicht durch den Auftraggeber, wodurch die Finanzverwaltung ohnehin über alle notwendigen Fakten einer Abgabepflicht von Auftragnehmern verfügt, was eine zusätzliche Abzugsverpflichtung obsolet macht, oder Unternehmer müssen eine Abzugsverpflichtung für ihre Auftragnehmer vornehmen, wodurch wiederum eine gleichzeitige Mitteilungsverpflichtung obsolet wird. Im letzten Fall wäre eine Abzugspflicht wohl nur sinnvoll, wenn sie gleichzeitig mit Endbesteuerungswirkung versehen sein würde.

Wenn man die Notwendigkeit eines solchen Abzuges dem Grunde nach anerkennt, sollten an der Ausgestaltung der Regelung zumindest folgende Änderungen vorgenommen werden:

- Es ist nicht einsichtig, wieso der Steuerabzug nur Leistungen nach § 109a Abs 1 Z 1 bis 6 treffen soll und Zahlungen an Kolporteure und freie Dienstnehmer dem Steuerabzug nicht unterworfen sein sollen. Die in den Erläuterungen gegebene Begründung, dass es sich dabei um Tätigkeiten handelt, die typischerweise hauptberuflich erbracht werden und eine Abzugssteuer in diesen Fällen daher häufig Einkünfte besteuern würde, die unter der Besteuerungsgrenze von € 11.000 liegen, ist nicht nachvollziehbar, da auch Leistungen als Vortragender, Lehrender und Unterrichtender sowie Bausparkassen- und Versicherungsvertreter häufig als „Haupttätigkeit“ ausgeübt werden.
- In der Administration des Steuerabzugs ist der in § 109a Abs 7 vorgesehene Freibetrag von € 3.000 pro Kalenderjahr abzulehnen, da dadurch ein sehr hoher Verwaltungsaufwand entsteht und eine Automatisierung zB in Buchhaltungsprogrammen nur schwer möglich erscheint. Wenn eine Abfuhrverpflichtung besteht, sollte diese ohne Untergrenze normiert werden. Überdies verleitet der Freibetrag von € 3.000 pro Kalenderjahr zu Umgehungsmaßnahmen.
- In diesem Zusammenhang stellt sich eine weitere, grundsätzlichere Fragestellung: Im Hinblick auf die weitgehende Angleichung der freien Dienstverhältnisse im Bereich des Sozialversicherungs- und Steuerrechts (va im Bereich Lohnnebenkosten) an die echten Dienstverhältnisse sollte überlegt werden, ob es nicht zielführend wäre, den Begriff des freien Dienstnehmers gänzlich aufzugeben und sämtliche freien Dienstverhältnisse zumindest für Zwecke des Steuer- und SV-Rechts in „echte“ Dienstverhältnisse zu überführen. Damit würde sich die Problematik der Meldung nach § 109a EStG sowie der Rechtfertigung eines Steuerabzugs der freien Dienstnehmer gar nicht mehr stellen; eine solche Änderung wäre auch der Rechtssicherheit und Rechtsvereinfachung zuträglich.

## **Zu Z 8 - § 109b EStG**

Zu § 109b „Mitteilungen bei Auslandszahlungen“: Die Regelung ist von ihrem Beweggrund her verständlich doch in mehrfacher Hinsicht zu kritisieren:

- Der Kreis der umfassten Leistungen ist unscharf und teilweise widersprüchlich gefasst. Zunächst ist unklar, ob die Mitteilungspflicht Leistungen von unbeschränkt und/oder beschränkt Steuerpflichtigen betrifft: Lediglich in § 109b Abs 2 Z 2 wird betreffend Vermittlungsleistungen ausdrücklich ausgeführt, dass Zahlungen für solche Leistungen zu melden sind, wenn sie von unbeschränkt oder beschränkt Steuerpflichtigen erbracht werden. Bei den übrigen Tatbeständen (Leistungen iSd § 22 EStG und kaufmännische oder technische Beratung im Inland) ist dies nicht klargestellt – es liegt daher der Umkehrschluss nahe, wonach derartige Leistungen nur dann zu melden sind, wenn sie von beschränkt Steuerpflichtigen erbracht werden. Dafür spricht auch, dass sich die Textierung der Tatbestände an § 98 EStG anlehnt. Im Sinne einer Rechtssicherheit und vor dem Hintergrund der erheblichen Sanktion (10 % Strafe für die als Finanzordnungswidrigkeit einzuordnende Unterlassung der Meldung) erscheint hier eine Präzisierung von Nöten. Damit die Meldeverpflichtung zu einer wirksamen Kontrolle führt wäre sie auf beschränkt und unbeschränkt Steuerpflichtige zu beziehen.
- Einer weiteren Präzisierung bedarf der Tatbestand des § 109b Abs 2 Z 1. Danach sind auch jene Leistungen iSd § 22 EStG meldepflichtig, die im Inland bloß verwertet wurden. Der Verwertungsbegriff ist unscharf; die Regelung daher vor den Hintergrund der mit ihr verbundenen Sanktion verfassungsrechtlich bedenklich.
- Inhaltlich ist zu kritisieren, dass eine Meldeverpflichtung, die lediglich auf einer Zahlung „in das Ausland“ ansetzt, den gewünschten Erfolg, nämlich die Sicherstellung der steuerlichen Erfassung beim Empfänger niemals leisten kann. Zu einfach sind die Umgehungsmöglichkeiten, zB durch Überweisung auf ein österreichisches Konto des Leistungsempfängers, der den in Empfang genommenen Betrag ohne weiteres zu seiner eigenen Verfügung in das Ausland weiter überweist. Wenn es daher tatsächlich um die Sicherstellung des Besteuerungsrechts an diesen Einkünften geht, wäre eine Meldeverpflichtung unabhängig davon, ob eine Zahlung an das In- oder Ausland erfolgt, zu normieren und überdies das System der EU-Quellensteuer aufzugeben und Zinszahlungen auch auf österreichischen Bankkonten an das Ausland zu melden.
- Die Meldepflicht ist in vielerlei Hinsicht zu weit gefasst und erfasst Fälle, in denen dies wohl nicht beabsichtigt war:
- Beispiel: Ein österreichischer Anwalt betreut einen österreichischen Konzern bei der Vorbereitung eines internationalen Börsegangs. Zur Beurteilung der Transaktion nach US-amerikanischem Wertpapieraufsichtsrecht schaltet er einen amerikanischen Kollegen ein, der nur in den USA tätig wird. Das an den amerikanischen Kollegen gezahlte Honorar würde der Meldepflicht unterliegen, da die Leistung des amerikanischen Anwalts unter § 22 EStG zu subsumieren ist und – wenngleich sie nicht in Österreich ausgeübt wird, unter den Verwertungstatbestand subsumiert werden kann. Desgleichen werden durch diese Bestimmungen sämtliche unter € 100.000 übersteigenden Leistungen zwischen anderen freiberuflichen Unternehmern, insbesondere auch Wirtschaftstreuhändern, meldepflichtig, sofern eine Überweisung in das Ausland erfolgt.

Auch die vorgesehenen Angaben in der Meldung sind zu kritisieren:



- Eine UID-Nummer wird bei Personenvereinigungen ohne eigene Rechtspersönlichkeit sowie bei Körperschaften nicht zwingend vorliegen.
- Auch eine österreichische Finanzamtsnummer und Steuernummer wird regelmäßig nicht vorliegen; insofern ist bei der technischen Umsetzung darauf zu achten, dass derartige Daten keine „Pflichtangaben“ werden dürfen.

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die neue Mitteilungsverpflichtung nach § 109b EStG dem Ziel der Verwaltungsvereinfachung zuwiderläuft und keinen wesentlichen Beitrag für die erhoffte Überprüfung der korrekten steuerlichen Behandlung in Österreich liefern würde. Durch die neue Bestimmung wären die Folgen der schon jetzt bestehenden Rechtsunsicherheit weiter verschärft, weil beispielsweise beim Verwertungsstatbestand eine unterschiedliche Sichtweise der Zuordnung nunmehr mit einer übermäßigen Strafandrohung versehen ist. Darüber hinaus ist es gerade vor dem Hintergrund einer Verwaltungsvereinfachung und eines gebotenen Kostenmanagements nicht einzusehen, warum Österreich einseitig Aufwendungen auf sich nehmen soll, um eventuelle Informationsbedürfnisse von ausländischen Staaten zu befriedigen. Außerdem ist die geplante Maßnahme auch im Zusammenhang mit der Strafdrohung des § 49a Abs 3 FinStrG idF des 171/ME (XXIV.GP) - Geldstrafe bis zu 10% des mitzuteilenden Betrages – zu sehen, eine Strafdrohung, die im Lichte der Judikatur des VfGH bedenklich erscheint, weil ein exzessives Missverhältnis zwischen dem unter Strafsanktion gestellten Verhalten und einer Strafdrohung als gleichheitswidrig zu werten ist (*Öhlinger*, Verfassungsrecht<sup>6</sup> Tz 776 mwN).

## **Zu Artikel 2 – Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes 1988**

### **Zu Z 1 - § 11 Abs 1 Z 4 KStG iVm § 26 Z 22KStG**

Durch die Neufassung dieser Regelung wird die Abzugsfähigkeit von Zinsen im Zusammenhang mit der Anschaffung von Beteiligungen erheblich eingeschränkt.

Im Jahre 2005 wurde es den Unternehmen systemgerecht ermöglicht, Zinsen für die Anschaffung von Beteiligungen als Betriebsausgabe abzusetzen. Diese Neuregelung wurde zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen und im Sinne der Besteuerung nach dem Nettoprinzip eingeführt. Ebenso sollte die Fremdfinanzierung von Anteilen an Kapitalgesellschaften der Fremdfinanzierung von Personengesellschaften und Betriebsstätten gleichgestellt werden. Weiters sollte die Ausführung von wirtschaftlichen Aktivitäten durch mehrere Rechtsträger gleichgestellt sein mit der Zusammenfassung sämtlicher Aktivitäten unter einem einzigen Rechtsträger.

Nun scheint es eine Abkehr von dieser sinnvollen systemgerechten Regelung des § 11 KStG zu geben und darüber hinaus erscheint es befremdlich, diese Änderungen unter dem Titel „Betrugsbekämpfungsgesetz“ durchzuführen.

Seitens des Gesetzgebers wird die Abzugsfähigkeit der Zinsen im Hinblick auf die Steuerfreiheit der Beteiligungserträge unverständlicher Weise als Begünstigung gesehen. Bei genauerer Betrachtung ist die Beteiligungsertragsbefreiung des § 10 KStG aber keine abgabenrechtliche Begünstigung, sondern dient ausschließlich der Einfachbesteuerung. Der Gewinn wird zunächst bei jener Körperschaft versteuert, die den Gewinn auch erwirtschaftet. Das zweite Mal wird eine Steuer dann erhoben, wenn der Gewinn an natürliche Personen ausgeschüttet wird, sodass insgesamt eine ähnliche Abgabenbelastung wie bei der unmittelbaren Erwirtschaftung durch natürliche Personen erreicht wird. Im Sinne der internationalen Solidarität soll dabei kein Unterschied bestehen, ob die Körperschaftsteuer im Inland oder im Ausland bezahlt wird und nach unserem Verständnis sollte ein gesellschaftlicher Konsens darüber bestehen, dass wirtschaftliche Aktivitäten nicht durch unsystematische Doppelbesteuerungen unterbunden werden sollen.

Das übergeordnete Prinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit verlangt, dass nur das Nettoeinkommen, welches der Steuerpflichtige tatsächlich erzielt, besteuert wird. Es wird somit der Gewinn und nicht der Umsatz besteuert. Sofern für wirtschaftliche Aktivitäten Fremdkapital eingesetzt wird, sollen die Kosten dafür ebenso wie andere betriebliche Kosten als Betriebsausgabe die Besteuerungsgrundlage mindern. Werden betrieblich veranlasste Fremdkapitalzinsen aber besteuert, so bedeutet dies letztendlich einen Verstoß gegen das Grundprinzip der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit.

### ***Kein Zinsabzug bei Erwerb von qualifizierten Drittstaats-Beteiligungen***

#### Grundsätzliche Anmerkungen

Österreichische Unternehmen investieren in besonderem Maße in Gesellschaften in Drittstaaten, wie zB CEE- und SEE-Staaten sowie Staaten im Mittleren und Fernen Osten. Laut Statistik Austria befinden sich rd 30 % der Auslandstochtergesellschaften österreichischer Unternehmer in Drittstaaten. Es sollte ein wichtiges Ziel der österreichischen Wirtschaftspolitik sein, Investitionen in diese Staaten zu fördern, da insbesondere in Zeiten der Wirtschaftskrise, in denen vor allem die Wachstumsraten in Europa stark gesunken sind, Drittstaatenengagements noch wichtiger sein sollten. Naturgemäß sind Investitionen in Drittstaaten auch mit höherem Risiko verbunden als Investitionen in EU-Staaten. Eine strategische Wirtschaftspolitik sollte daher gerade Investitionen in Drittstaaten nicht schlechter stellen als Investitionen in EU-Staaten. Eine Einschränkung des steuerlichen Zinsabzugs würde Investitionen in Drittstaaten teurer machen und daher solche grundsätzlich von der Wirtschaftspolitik gewünschte Investitionen erschweren oder sogar verhindern.

Weiters wollte der Gesetzgeber mit der Einführung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der Fremdfinanzierung von Beteiligungserwerben durch die Steuerreform 2005 nicht nur österreichische Unternehmen fördern, sondern auch die Ansiedelung von ausländischen Konzernen, insbesondere die Etablierung von Headquarter-Gesellschaften in Österreich (vgl Erläuternde Bemerkungen zum SteuerreformG 2005). Durch die abrupte Streichung dieser Regelung für qualifizierte Drittlandsbeteiligungen nach nicht einmal sechs Jahren wird dieses wirtschafts- und steuerpolitische Ziel relativiert und damit die Abwanderung dieser Holdings ausgelöst.



Investitionen in Drittstaaten sichern in vielen Fällen auch österreichische Arbeitsplätze und damit österreichisches Steueraufkommen. Es ist daher zu befürchten, dass die erwarteten Mehreinnahmen an Körperschaftsteuer von EUR 200 Mio pa durch den Wegfall anderer Abgaben, wie zB Lohnsteuer und lohnabhängiger Abgaben, zumindest kompensiert werden und am Ende nur eine „Beschädigung“ des Wirtschaftsstandortes Österreich übrig bleibt.

### *Zeitliche Anwendung*

Nach dem Wortlaut des vorliegenden Gesetzesentwurfes soll die Streichung des Zinsabzugs für den Erwerb von Beteiligungen in Drittstaaten auch für in der Vergangenheit erfolgte Beteiligungserwerbe gelten. Dies erscheint im Hinblick auf die Judikatur des VfGH (G 1721/99) als verfassungswidrig: Der VfGH hat klar ausgesprochen, dass im Einzelfall ein Schutz vor der Rückwirkung steuergesetzlicher Maßnahmen in Betracht kommen kann. Dies ist dann der Fall, wenn der Steuerpflichtige durch einen Eingriff von erheblichem Gewicht im berechtigten Vertrauen auf die Rechtslage enttäuscht wird und nicht besondere Gründe für die Rückwirkung sprechen. Ein solch berechtigtes Vertrauen wurde insbesondere dann angenommen, wenn der Steuerpflichtige durch die frühere Gesetzeslage zu einem bestimmten Verhalten geradezu „angelockt“ wurde und nun in einer spezifischen Erwartungshaltung frustriert wird. In einem solchen Fall ist aus dem verfassungsrechtlichen Gleichheitsgrundsatz ein Vertrauensschutzgebot abzuleiten, das Schutz vor nachteiliger Rechtsänderung bietet (vgl. *Staringer*, ÖStZ 2006, 493).

Bei der konkret geplanten Gesetzesänderung ist das berechtigte Vertrauen der Steuerpflichtigen in die gegebene Rechtslage beeinträchtigt, sodass die rückwirkende Streichung des Zinsabzuges für Drittstaats- und Konzern-Beteiligungserwerbe eine Verletzung des Gleichheitssatzes darstellen dürfte. Die steuerpflichtigen Unternehmen hätten, wenn sie von der Streichung der Abzugsfähigkeit für den Erwerb der Abzugsfähigkeit für Zinsen für den Erwerb von Drittstaaten bekannt gewesen wären, möglicher Weise entweder einen anderen Weg des Beteiligungserwerbs eingeschlagen oder die Unternehmensfinanzierung anders gestaltet (maW: Fremdkapital zur Finanzierung von Aktivitäten aufgenommen, die zu steuerabzugsfähigen Zinsen geführt hätten). Zur Verdeutlichung folgende Beispiele:

### *Beispiel*

Eine GmbH hat im Geschäftsjahr 2006 eine Maschine um EUR 1 Mio und eine Beteiligung in der Ukraine um EUR 1 Mio erworben. Zur Finanzierung hat dieses Unternehmen einerseits ihr Stammkapital um EUR 1 Mio erhöht und andererseits einen Anschaffungskredit bei einer Bank aufgenommen. Da nach damaliger Rechtslage die Zinsen für beide Erwerbe abzugsfähig waren, wurde der Kredit für die Anschaffung des Beteiligungserwerbs gewidmet. Hätte das Unternehmen schon damals von der Streichung der Abzugsfähigkeit der Zinsen Kenntnis gehabt, hätte es geradezu umgekehrt agiert und daher den Maschinenerwerb mit Fremdkapital und den Beteiligungserwerb mit Eigenkapital finanziert.

### *Beispiel*

*Ein Unternehmen hat eine Beteiligung in einem Drittstaat erworben. Das Unternehmen hätte auch die Möglichkeit gehabt, eine Holding im jeweiligen Drittstaat zu gründen und den steuerlichen Zinsabzug im Drittstaat vorzunehmen. Alternativ hätte die Möglichkeit eines asset deals im Drittstaat mit Abzugsfähigkeit der Zinsen bestanden. Da nach damaliger Rechtslage eine steuerliche Abzugsfähigkeit der Zinsen in Österreich möglich war, wurde der Anschaffungskredit für den Beteiligungserwerb in Österreich aufgenommen. Hätte das Unternehmen damals bereits von der Streichung gewusst, hätte es höchstwahrscheinlich andere Dispositionen getroffen.*

Der VfGH ist in seiner oben zitierten Entscheidung davon ausgegangen, dass die abrupte und vollständige Beseitigung einer steuerlichen Begünstigung (damals: umgründungsbedingte Firmenwertabschreibung) typischerweise einen Eingriff von erheblichem Gewicht darstellt. Die mit diesem Weg verbundenen steuerlichen Folgen dürften das wirtschaftliche Verhalten der Beteiligten bei Transaktionen dieser Größenordnung entscheidend mitbestimmen. Aus verfassungsrechtlicher Sicht sollte daher der Erwerber einer Beteiligung eine schutzwürdige Rechtsposition erlangt haben. Die Finanzierung des Kaufpreises würde daher auch entsprechend verteuert werden, sodass fraglich wäre, ob der Beteiligungserwerber überhaupt eine entsprechende Fremdfinanzierung aufgenommen oder überhaupt die Beteiligung erworben hätte.

Somit dürfte aus verfassungsrechtlicher Sicht ein Fall der unechten Rückwirkung vorliegen, der unzulässig ist, da bei den Beteiligungserwerben auf den steuerlichen Zinsenabzug vertraut wurde und somit eine in der Vergangenheit erworbene Rechtsposition nachträglich entwertet wird.

Sollte daher an Umsetzung der Bestimmung festgehalten werden, dann wäre aus verfassungsrechtlichen Gründen in der Übergangsregel festzulegen, dass die neue Bestimmung nur für zukünftige Beteiligungserwerbe (dh ab 1.1. 2011) gilt.

### **Ausschluss des Zinsabzuges bei Konzernerverben**

#### *Grundsätzliche Anmerkungen*

Nach Ansicht des Fachsenates ist es nicht sachgerecht, wenn Anteilsübertragungen in Konzernen, die teilweise fremdfinanziert erfolgen, völlig undifferenziert als „Steuermodelle“ bezeichnet werden und ab 2011 Zinsen aus der Finanzierung von konzerninternen Beteiligungserwerben oder Erwerben von einem beherrschenden Gesellschafter generell nicht mehr abzugsfähig sein sollen. In vielen Fällen werden konzerninterne Verkäufe vorgenommen, um die Lasten der Fremdkapitalzinsen auf die Konzerngesellschaften sachgerecht zu verteilen („debt push down“).

In diesen Fällen sind die steuerlichen Zinsen dann beim Kreditgeber (konzernintern oder -extern) ohnedies wiederum steuerpflichtig, sodass von keiner unzulässigen Gestaltung oder einer Steuervermeidungsstrategie gesprochen werden kann. Die Streichung des Zinsabzuges bewirkt vielmehr in vielen Fällen (insbesondere bei reinen Inlandsfällen!!) eine Doppelbesteuerung (Besteuerung des Zinsertrages, keine steuerliche Entlastung für Zinsaufwand).

Ist der Erwerber einer Beteiligung ein Konzern, so kann diese Beteiligung oftmals erst nach Durchführung der Kauftransaktion nach dessen Vorstellungen in seine Konzernstruktur eingegliedert werden. Zu diesem Zweck kann es erforderlich sein, die Beteiligung samt Finanzierung zeitnah zur Akquisition an eine andere Konzerngesellschaft zu übertragen. In solchen Fällen erscheint die Versagung des Zinsenabzugs besonders fragwürdig, wenn die Zinsen bei unmittelbarem Erwerb vom Dritten durch die Konzerngesellschaft, die die Beteiligung letztendlich halten soll, steuerlich abzugsfähig wären.

Sollte die Einschränkung des Zinsabzuges bei fremdfinanzierten Konzernerwerben eingeführt werden, könnte sie - ähnlich vergleichbaren ausländischen Regelungen (zB Niederlande) - darauf eingeschränkt werden, dass sie nur dann zu Anwendung kommt, wenn die Zinserträge keiner (Mindest)Besteuerung (zB von mindestens 15 %) unterliegen. Wenn es – wie in den Materialien erläutert – Ziel der Bestimmung ist, „Gestaltungen, die zum künstlichen Generieren von Betriebsausgaben benutzt werden“, wäre es darüber hinaus wohl nur sachgerecht, wenn die Verweigerung des Zinsabzuges auf solche Fälle von „missbräuchlichen Gestaltungen“ eingeschränkt wird.

Zumindest in den Erläuternden Bemerkungen sollte auch klargestellt werden, dass Konzernerwerbe nur Käufe von im Erwerbszeitpunkt bereits bestehenden Anteilen, nicht jedoch den Ersterwerb von Anteilen im Zuge der Gründung einer Konzerngesellschaft oder einer Geld- oder Sacheinlage mit oder ohne Kapitalerhöhung (Zuschüsse an bestehende Konzerngesellschaften) betrifft.

#### *Zeitliche Anwendung*

In den Erläuterungen wird ausgeführt, dass der Zinsenabzug auf den Erwerb gewisser Anteile eingeschränkt und der Ausschluss des Betriebsausgabenabzuges bei Konzernerwerben für künftige Gestaltungen ausgeschlossen werden soll. Diese Sichtweise wird nicht vom Wortlaut der Übergangsregelung getragen, die ab der Veranlagung 2011 die Bestimmung uneingeschränkt (somit auch für "Altfälle") anwendet.

Sollte daher an Umsetzung der Bestimmung festgehalten werden, dann wäre aus verfassungsrechtlichen Gründen in der Übergangsregel festzulegen, dass die neue Bestimmung nur für zukünftige Beteiligungserwerbe (dh ab 1.1. 2011) gilt.

#### **Weitere Anmerkungen**

Hinsichtlich des Erwerbs von Drittstaatenbeteiligungen ist darüber hinaus jedenfalls klarzustellen, dass für die Abzugsfähigkeit der Akquisitionszinsen nicht entscheidend ist, dass die betreffende Gesellschaft im jeweiligen Kalenderjahr des Anteilserwerbes eine EU/EWR-Gesellschaft oder eine Drittstaatsgesellschaft ist. Zinsen für den Beteiligungserwerb in einem Drittstaat, der nach dem Erwerbsjahr der EU beitrifft (wie in der Vergangenheit zB Bulgarien, Rumänien, Slowakei, Ungarn), sind daher ab dem Zeitpunkt des EU-Beitritts abzugsfähig. Dies hätte unterschiedslos für den Zinsabzug für Beteiligungen in nunmehrigen Mitgliedstaaten als auch für den zukünftigen Zinsenabzug für Erwerbe von Gesellschaften von zukünftigen Beitrittskandidaten ab dem Jahr des

Beitritts zur EU zu gelten (zB Kroatien, Mazedonien, aber auch Türkei etc.) und würde auch der EU-Rechtsprechung entsprechen (vgl EuGH 23. 2. 2006, C-471/04 Keller Holding).

## **Zusammenfassung**

Es ist das legitime Recht des Steuergesetzgebers, einseitige und zu Lasten des österreichischen Budgets gehende Gestaltungen zu unterbinden und eine faire Lastenverteilung zwischen in- und ausländischen Finanzverwaltungen anzustreben. Allerdings erfordert dies eine differenzierte Regelung, die zwischen wirtschaftlich begründeten Fremdkapitalverlagerungen und legalen (aber fiskalisch unerwünschten) Steuermodellen unterscheidet und nicht die enttäuscht, die im Vertrauen auf die steuerliche Abzugsfähigkeit von Aufwandszinsen volkswirtschaftlich sinnvolle Investitionen getätigt haben.

Aus der Sicht der Kammer der Wirtschaftstrehänder sollen allfällige legistische Veränderungen beim Zinsenabzug nach eingehender Diskussion im Rahmen einer größeren Unternehmenssteuerreform im Herbst vorgenommen werden. Für eine Diskussion und gemeinsame Erarbeitung einer ausgewogenen und differenzierten Lösung steht der Fachsenat für Steuerrecht gerne zur Verfügung.

## **Zu § 22 Abs 3 KStG**

Nach dieser neuen Bestimmung soll zusätzlich zur Körperschaftsteuer ein Zuschlag in Höhe von 25 % von jenen Beträgen zu entrichten sein, die gemäß § 162 Abs 2 BAO nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen sind.

Nach § 162 BAO kann die Abgabenbehörde verlangen, dass der Abgabepflichtige die Empfänger der als Betriebsausgaben abgesetzten Beträge genau bezeichnet. Soweit der Abgabepflichtige die Benennung der Empfänger verweigert (oder die exakte Benennung nicht gelingt), sind die beantragten Absetzungen nicht anzuerkennen.

Bereits bisher bestand die Rechtsfolge einer unzureichenden Empfängerbenennung darin, dass betrieblich veranlasste Aufwendungen nicht zum Abzug zugelassen wurden. Diese Sanktion war bereits bisher eine besondere Härte, da letztlich die Besteuerung von betrieblichen Aufwendungen einen Verstoß gegen das Nettoprinzip bedeutet. Entgegen dem Gesetzestext ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes selbst dann der Tatbestand einer Verweigerung der Empfängerbenennung erfüllt, wenn der Steuerpflichtige sich zwar um eine Benennung bemüht, dies jedoch nicht gelingt, weil insbesondere bei Holdinggesellschaften als Vertragspartner auch die hinter der Holdinggesellschaft stehenden endgültig Begünstigten benannt werden müssen. Die Benennung der Verhandlungspartner wird häufig von der Finanzverwaltung als nicht ausreichend angesehen.

Gerade weil Rechtsprechung und Verwaltungspraxis hier eine sehr strenge Sicht haben, die schon für sich problematisch ist, ist die geplante „Straf“-Steuer überschießend. Denn zur Nichtabzugsfähigkeit der Ausgabe tritt dann in solchen Fällen unvermeidbar die „Straf“-Steuer hinzu, was zu einer erheblichen Gesamtbelastung führt, deren Eintritt de facto im Belieben der

Finanzverwaltung steht (je nachdem ob sie die Bekanntgabe des „ersten“ Empfängers ausreichen lässt). Der die Ausgaben leistende inländische Steuerpflichtige ist nämlich regelmäßig nicht in der Lage, uU komplexe Fragen der Einkünftezurechnung auf Seiten des Empfängers zu beantworten.

Durch die zusätzliche Steuer von 25 % für betrieblich veranlasste Aufwendungen, deren exakte Benennung der Einkünfteempfänger nicht gelingt, beträgt die Steuerbelastung bereits auf der Körperschaftsteuerebene 50 % - bemessen von betrieblichen Aufwendungen - und dies unabhängig davon, ob nun durch den betreffenden Auftrag ein Gewinn erwirtschaftet wird oder nicht. Selbst bei verdeckten Ausschüttungen würde vergleichsweise die Steuerbelastung nur 43,75 % betragen (25 % Körperschaftsteuer und sodann 25 % Kapitalertragsteuer von 75 bei Ausschüttung). Zu verdeckten Ausschüttungen hat der Verwaltungsgerichtshof festgestellt, dass diese bei einer fehlenden Empfängerbenennung nicht automatisch unterstellt werden kann und die Behörde diesbezüglich eine Nachweispflicht trifft.

Zu bedenken ist weiters, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Anteilseigner nur bei Kapitalgesellschaften denkbar ist, die von natürlichen Personen als Gesellschafter dominiert werden. Bei börsennotierten Publikumsgesellschaften hingegen ist eine Ausschüttung an die Aktionäre von vornherein undenkbar und eine Strafsteuer als Ausgleich dafür, dass der Finanzverwaltung möglicher Weise nicht in allen Fällen der Nachweis einer verdeckten Ausschüttung gelingt, ist bei solchen Gesellschaften völlig verfehlt.

Die neue Strafsteuer für die Abwicklung internationaler Aufträge in Form der Bestimmung des § 22 Abs. 3 KStG sollte daher ersatzlos gestrichen werden. Die sachgerechte Besteuerung aller Zahlungsempfänger ist eine staatliche Aufgabe, die nicht in dieser Form einfach auf die Wirtschaftsteilnehmer abgewälzt werden kann. Eine Steuer in der geplanten Form würde zu einer wesentlichen Beeinträchtigung wirtschaftlichen Handelns führen. Österreich wäre mit einer solchen Regelung als Standort für die Abwicklung internationaler Großaufträge völlig unattraktiv.

## **Zu Artikel 3 – Änderung der Bundesabgabenordnung**

### **I. Allgemeiner Teil**

Wenngleich jede gesetzgeberische Maßnahme zur (Abgaben-)Betrugsbekämpfung durchaus nachvollziehbar und begrüßenswert sein mag, so muss sie doch im Einzelnen einer Verhältnismäßigkeitsprüfung standhalten.

Ob unter diesem Gesichtspunkt eine generelle, pauschale Verlängerung der Verjährungsfrist für hinterzogene Abgaben und iZm mit vorläufigen Veranlagungen gem § 200 Abs 1 BAO solcherart den gelindesten Eingriff in die Rechtssicherheit und damit in den Rechtsschutz darstellt, und zur Erreichung der angeführten Ziele nicht einzelfallbezogene Maßnahmen besser geeignet wären, darf bezweifelt werden. So wäre eine Intensivierung der Nachschau und der Außenprüfung zumal in sich ohne weiteres zu erkennen gebenden bedenklichen Fällen gewiss vorteilhafter, anstatt mit der

wesentlichen Rückkehr zu alten Verjährungsfristen jene Beweisnotstände heraufzubeschwören, die durch ihre Verkürzung gerade vermieden werden sollten. Es darf im gegebenen Zusammenhang an ein Verständnis des Gleichheitssatzes erinnert werden, das nicht bei den Formalien eines Steuertatbestandes haltmacht. Vielmehr ist auch in der Vollziehung eine entsprechende Effizienz in der Gleichbehandlung aller Steuerpflichtigen sicherzustellen. Je mehr einzelne Normen verschärft werden sollen – und darum handelt es sich letztendlich bei dem vorliegenden Entwurf – umso stärker muss ihre tatsächliche Durchsetzbarkeit in das Blickfeld des Gesetzgebers rücken. Ansonsten muss es zu einer erhöhten „Ungleichbehandlung im Recht“ kommen, die vergleichsweise schwerwiegende Rechtsfolgen gegenüber einer krassen Minderheit jener Normadressaten herbeiführt, die eigentlich allesamt davon betroffen sein sollten. Darauf hat bereits *Stoll* in seinem Eröffnungsvortrag des 8. Österreichischen Juristentages (1982) mit dem Titel „Macht, Ohnmacht, Übermacht der vollziehenden Staatsgewalt“ ebenso eindrucksvoll wie zeitlos hingewiesen. Der Gesichtspunkt der Gleichheitseffizienz spielt auch in der Rechtsprechung des deutschen Bundesverfassungsgerichts eine erhebliche praktische Rolle (vgl. *Lang* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*<sup>20</sup>, § 4 Rz 71 mwN). Die nunmehr beabsichtigte Kehrtwendung in der Bemessung wichtiger Verjährungsfristen würde auch keineswegs der rechtspolitisch unbedingt erstrebenswerten Beständigkeit in der Rechtssetzung dienen.

## **II. Besonderer Teil**

### **Zu Z 3 - § 323 Abs 26 BAO**

Eine Übergangsregelung in diesem Bereich ist an sich zu begrüßen. Unklar bleibt jedoch, ob mit „Ablauf der Verjährungsfrist“ die erstmalige, unverlängerte Frist der bisherigen sieben Jahre (somit im Jahr 2010 bis zurück ins Jahr 2003) gemeint ist, oder aber darunter eine durch allfällige Verlängerungshandlungen bereits erstreckte Verjährungsfrist (somit im Jahr 2010 bis maximal zurück ins Jahr 2001) zu verstehen ist, welche sodann nur durch die absolute Verjährungsfrist begrenzt wäre. Klarer wäre es sodann, nicht auf Verjährungsfristen, sondern auf Sachverhalte abzustellen, für die – in concreto – die Verjährung bereits eingetreten ist.

### **Zu Z 2 - § 209 Abs 4 BAO**

Diese beabsichtigte Maßnahme erweckt prinzipielle Bedenken: Zum einen ist nicht recht einzusehen, weshalb sich die Verjährungsfrist bei Ungewissheit automatisch verlängern bzw ungewisse Fälle aus dem Blickwinkel der Verjährung schlechter behandelt werden sollen (oder dürfen) als Fälle, auf die das nicht zutrifft. Zum anderen geht die Finanzverwaltung mit dem Instrument der vorläufigen Abgabenfestsetzung (§ 200 BAO) leichtfertig um: Vielfach werden Bescheide einfach nur deshalb vorläufig erlassen, um sich die (höheren) Einnahmen unter Umgehung einer ordnungsgemäßen Ermittlungstätigkeit zu ersparen. Dies wurde vom VwGH bereits mehrfach – zu Recht – kritisiert (zB VwGH 4.9.1986, 86/16/0083; 17.12.1992, 91/16/0137).



Zwar trifft es zu, dass die beabsichtigte Neuregelung nur auf Fälle „echter“ Ungewissheit zutrifft. Doch ist damit nicht viel gewonnen: Dann müsste in jedem Verdachtsfall sorgfältig geprüft werden, ob die Ungewissheit zu Recht besteht oder ob sie nur mehr oder minder leichtfertig behauptet wurde (zB UFS 24.2.2010, RV/0040-S/10, SWK 2010 K12). Das schafft nur vermeidbaren Verwaltungs(mehr)aufwand ohne konkreten Nutzen. Vor allem ist nicht einsichtig, was diese Verlängerung der Verjährungsfrist mit Betrugsbekämpfung zu tun hat bzw haben könnte.

## **Zu Artikel 4 – Änderungen des Abgabenverwaltungsorganisationsgesetzes 2010**

### **Zu Z 1 - § 12 AVOG**

Bereits die Bezeichnung als „Finanzpolizei“ lässt eine praktisch noch stärkere Vermengung von allgemein abgabenbehördlichen Aufgaben und Zuständigkeiten mit jenen im Finanzstrafverfahren erwarten und befürchten. Die rechtsstaatlich gebotene klare Grenzziehung schwimmt solchermaßen in einem noch größeren Ausmaß, als dies bereits derzeit aufgrund faktischer „Mischzuständigkeiten“ der Fall ist. Die so angebahnte Entwicklung kann bereits im Grundsätzlichen nicht gutgeheißen werden. Darüber hinaus besteht auch kein Bedarf nach derart weitgehenden Eingriffsrechten. Schon derzeit können Organe der Abgabenbehörden im Finanzstrafverfahren durchaus zielgerecht vorgehen. Auch das sonstige, also im Bereich des eigentlichen Steuerverfahrensrechts angesiedelte Instrumentarium hat sich durch Jahrzehnte bewährt. Sein Ausbau scheint demgemäß viel weniger vonnöten, als seine verstärkte und problembewusste Handhabung.

Gegen die Neufassung des beabsichtigten § 12 AVOG 2010 bestehen daher prinzipielle Bedenken in mehrfacher Hinsicht:

- Das Gesetz ist noch nicht einmal in Kraft getreten (§ 30 AVOG 2010), und wird in einem wichtigen Punkt spürbar verschärft.
- Die Einführung einer – so bezeichneten – „**Finanzpolizei**“ in Abgabensachen ist schlichtweg inakzeptabel.
- Deren Befugnisse gehen über jene der Finanzstrafbehörde hinaus (§ 29 AVOG 2010). Dadurch wird die strikte Trennung zwischen Abgaben- und Finanzstrafbehörde, oder auch: zwischen BAO und FinStrG aufgegeben.

Die der Finanzpolizei eingeräumten Befugnisse decken sich im Großen und Ganzen mit jenen des § 144 BAO. Allenfalls wäre eine legistische Angleichung anzuregen. Schärfstens abzulehnen ist jedoch eine harmlos erscheinende Formulierung in Abs 1: Die Wortfolge in § 12 Abs 1 „oder Bundesgesetz übertragenen Aufgaben“ ist viel zu weit gefasst und gibt der „Finanzpolizei“, also jedem einzelnen Finanzbeamten eine Machtfülle, die in dieser Form weder notwendig, noch angemessen, noch rechtsstaatlich gerechtfertigt ist. Schließlich zählen zu den Aufgaben eines

Finanzbeamten nicht nur jene nach dem materiellen und prozessualen Steuerrecht, sondern auch anderswo geregelte Pflichten, wie zB die allgemeine Anzeigepflicht (§§ 78 ff StPO). Damit hätte es jeder Finanzbeamte in der Hand, wahllos herumzuschnüffeln, um fündig zu werden, weil er – so seine mögliche Rechtfertigung – ja auch verpflichtet ist, von ihm entdeckte Straftaten zur Anzeige zu bringen. Es ist einzuräumen, dass die beabsichtigte Formulierung nicht in diesem Sinn beabsichtigt war. Doch schließt sie solche Fälle nicht aus. Dazu kommt noch: Das rechtsstaatliche Verständnis ist auf Seiten der Finanzverwaltung nur sehr bedingt ausgeprägt. Die Fähigkeit, einen Sachverhalt ordnungsgemäß aufzubereiten, war und ist aus einer ganzen Reihe von Gründen nur sehr bedingt ausgeprägt. Zuweilen wird die fehlende Ergiebigkeit des Falles durch eine übergroße Erwartungshaltung ausgeglichen. Verfassungsgesetzlich geschützte Werte werden vielfach als hinderlich bis nicht vorhanden angesehen. In dieser Situation ist es – meine persönliche Meinung – nicht zu verantworten, Finanzbeamten eine Machtfülle zu geben, die jene eines Strafreferenten weit hinter sich lässt.

Ein Bild sagt mehr als tausend Worte, das folgende Beispiel aus einem aktuellen und aus der Sicht der Finanzverwaltung „*brisanten*“ Fall ebenfalls: Dort wurde eine für rein strafrechtliche Zwecke bewilligte Hausdurchsuchung für steuerliche Bedürfnisse zweckentfremdet (missbraucht trifft die Sache besser), um sich nicht einmal an den erlaubten zeitlichen Rahmen zu halten: Beschlagnahmt werden dürfen hätte nur **strafrechtlich** relevantes Material des Zeitraumes 2000 bis 2004. Tatsächlich wurden ausnahmslos (!) steuerlich interessante Geschäftsunterlagen hinauf bis 2006 und zurück bis 1990 beschlagnahmt. Als Zeuge vor Gericht hat sich der in dieser Zwangsmaßnahme federführend beteiligte Finanzbeamte entrüstet gezeigt, dass das Material der Jahre 2005 und 2006 für unverwertbar erklärt wurde. Dementsprechend hatte er an der Verwertung des zurück bis 1990 beschlagnahmten Materials nichts auszusetzen. Dabei handelt es sich nicht um eine individuelle Fehlleistung irgendwo auf dem „*flachen Lande*“, sondern um das Vorgehen eines der größten Finanzämter des Landes in einem brisanten Fall.

Die Formulierung in **Abs 2** „*Grund zur Annahme*“ greift zu kurz: Diese Voraussetzung ist de facto jedes Mal erfüllt, wenn der Finanzbeamte („*Finanzpolizist*“) von diesen Befugnissen Gebrauch machen will. Zu verlangen ist hier nach (finanz-)strafrechtlichem Vorbild ein (Anfangs-)Verdacht, das ist mehr als eine bloße Vermutung oder reines Wunschdenken. Das gilt in mindestens gleicher Weise für die viel zu unbestimmte Bezeichnung „*jedermann*“ am Ende des Abs 2: Es wird nicht einmal verlangt, dass die ins Auge gefasste Person steuerliche Einkünfte bezieht. Abgesehen davon wäre der Betroffene selbst dann zur Auskunft verpflichtet, wenn er sich dadurch (finanz-)strafrechtlicher Verfolgung aussetzen würde. Das ist unzulässig. Es läuft im Ergebnis auf ein Aushöhlen des finanzstrafrechtlichen Individualrechtsschutzes hinaus (**Nemo-Tenetur-Prinzip**). Ganz abgesehen davon ist ein solches Vorgehen auch in Abgabensachen unzulässig, weil der AbgPfl in eigener Sache als Auskunftsperson gilt (§ 143 Abs 1 BAO am Ende), der die Entschlagungsrechte eines Zeugen zustehen (§ 143 Abs 3 BAO). Daher sind alles in allem vom beabsichtigten § 12 Abs 2 AVOG 2010 erhebliche Abstriche zu machen.

Abs 4 geht noch einen Schritt weiter und gibt im Kern jedem einzelnen Finanzbeamten diese Befugnisse selbst in für ihn noch so fremden Fällen (arg: „*von allen Abgabenbehörden*“). Daran

vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass Abs 4 dem bisherigen Abs 1 entspricht. Nur erhält er in diesem neuen Kontext ein ganz anderes – weit gefährlicheres – Gesicht.

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. Dr. Karl Bruckner e.h.  
(Vizepräsident und Vorsitzender  
des Fachsenats für Steuerrecht)

Mag. Gregor Benesch e.h.  
(Stellv. Kammerdirektor)

Referenten:

Mag. Horst Bergmann  
Mag. Hanelore Brindl  
Prof. Dr. Karl Bruckner  
Dr. Andreas Damböck  
Mag. Alexandra Dolezel  
MMag. Christian Drmola  
MMag. DDr. Hubert W.A. Fuchs  
KR Prof. Gerhard Gaedke  
Prof. Dr. Günther Hackl  
Dr. Wolfgang Höfle  
Mag. Dr. Oliver Kempf  
Dipl. Dolm. Dr. Fritz Kleiner  
Mag. Richard Kohlhauser  
Dr. Michael Kotschnigg  
MMag. Dr Andrea Lahodny-Karner  
Hon.Prof. Dr. Roman Leitner  
Dkfm. Dr. Heinz Manfreda  
MMag. Dr. Ernst Marschner  
Mag. Karl Mitterlehner  
Mag. Christoph Josef Plott  
Mag. Barbara Polster-Grüll

Dr. Christian Prodinger  
Komm.-Rat Mag. Helmut Puffer  
Dr. Jürgen Reiner  
Dipl.-Ing. Mag. Friedrich Rödler  
Univ.-Prof. Dr. Andreas Scheil  
Mag. Thomas Schmidt  
Mag. Norbert Schrottmeyer  
Mag. Gottfried Maria Sulz  
Univ.-Prof. Dr. Michael Tanzer  
Mag. Christine Unger  
Dr. Peter Unger  
Mag. Margit Widinski  
Mag. DDr. Hans Zöchling